

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží
Application of VAT and Customs Regulations on Import and Export of Goods

Student: Bc. David Novák
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. David Novák**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží
Application of VAT and Customs Regulations
on Import and Export of Goods

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní charakteristika problematiky DPH a celních předpisů
3. Dovoz a vývoz zboží z pohledu celních předpisů
4. Praktická aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015 – výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.

JAMES, Simon a Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2010. 324 s. ISBN 978-1906201-13-5.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4, 5 a 6, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnil.

V Ostravě dne 22. 4. 2016

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Novák' with a stylized flourish at the end.

David Novák

Obsah

1	Úvod	5
2	Základní charakteristika problematiky DPH a celních předpisů	7
2.1	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	7
2.1.1	Základní znaky a principy DPH.....	7
2.1.2	Daňové subjekty.....	8
2.1.3	Předmět daně.....	10
2.1.4	Základ daně	11
2.1.5	Nárok na odpočet	13
2.1.6	Osvobození od daně	13
2.1.7	Sazby daně	15
2.1.8	Výpočet daně	16
2.1.9	Daňové doklady	17
2.1.10	Daňové přiznání	19
2.2	CELNÍ PŘEDPISY	19
2.2.1	CLO.....	20
2.2.2	Dělení cel	20
2.2.3	Celní řízení.....	21
2.2.4	Celní hodnota	21
2.2.5	Původ zboží.....	21
2.2.6	EORI	22
2.2.7	Svobodné celní sklady a svobodné celní pásma	22
2.2.8	Dělení SCS a SCP	23
2.2.9	Incoterms.....	24
2.2.10	E-customs	25
2.2.11	Celní dluh	25
2.2.12	Celní jistota	26
2.2.13	Zastoupení	27
2.3	CELNÍ ŘÁD.....	27
3	Dovoz a vývoz zboží z pohledu celních předpisů.....	29
3.1	DOVOZ ZBOŽÍ	29
3.1.1	Dovoz zboží	29
3.1.2	Předmět daně.....	30
3.1.3	Místo plnění	30
3.1.4	Osoba povinná k dani.....	30
3.1.5	Okamžik vzniku daňové povinnosti.....	31
3.1.6	Výpočet daňové povinnosti.....	31
3.1.7	Nárok na odpočet	31
3.1.8	Souhrnné hlášení a intrastat	32
3.1.9	Správce daně	32

3.1.10	Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v jiném členském státě	32
3.1.11	Dovoz zboží neplátcem	34
3.1.12	Dovoz zboží do režimu dočasného použití	35
3.1.13	Dovoz zboží včetně montáže.....	36
3.1.14	Přemístění zboží do svobodného skladu či pásma	37
3.1.15	Doměření daně	39
3.1.16	Oprava výše daně	39
3.1.17	Nezákonný dovoz	39
3.2	VÝVOZ ZBOŽÍ	39
3.2.1	Vývoz zboží	39
3.2.2	Osvobození od daně při vývozu zboží.....	40
3.2.3	Místo plnění	40
3.2.4	Předmět daně.....	41
3.2.5	Daňový doklad při vývozu zboží	41
3.2.6	Osoba povinná přiznat daň.....	41
3.2.7	Okamžik vzniku povinnosti vykázat osvobozené plnění.....	42
3.2.8	Daňová povinnost	42
3.2.9	Nárok na odpočet daně.....	42
3.2.10	Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů	42
3.2.11	Vývoz zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státu nebo zahraniční osobou	44
3.2.12	Dodání zboží v ČR pro účely jeho následného vývozu	44
3.2.13	Umístění zboží do SCS nebo SCP.....	46
4	Praktická aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží.....	48
4.1	DOVOZ ZBOŽÍ PLÁTCI DANĚ.....	48
4.2	DOVOZ ZBOŽÍ NEPLÁTCI DANĚ	55
4.3	VÝVOZ ZBOŽÍ	56
4.4	VLASTNÍ NÁVRH PRÁVNÍ ÚPRAVY	59
5	Závěr	62
	Seznam literatury	63
	Seznam zkratek	66
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Seznam tabulek	
	Seznam obrázků	
	Seznam vzorců	
	Přílohy	

1 Úvod

Problematika dovozu a vývozu je velmi komplikovaná, a je na ní nutno nahlížet jak z hlediska daňového tak celního. Daňový pohled se zabývá daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a bude tedy vycházet jak ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tak ze směrnic Evropské Unie (dále jen „EU“). Celní problematika se řídí, pro ni stěžejními právními předpisy, zejména Nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex Společenství“) a Nařízením Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí předpis Společenství“) mezinárodní smlouvy, směrnice EU.

Cílem diplomové práce je aplikovat DPH a celní předpisy na dovoz a vývoz zboží s uvedením případových studií a vlastním návrhem právní úpravy. Dále také objasnit charakteristiku problematiky DPH a celních předpisů, vysvětlit procesy a postupy týkající se vývozu či dovozu zboží. V praktické části diplomové práce, v případových studiích, bude s ohledem na obsáhlou problematiku dovozu a vývozu pozornost zaměřena jen na vybrané typy těchto pohybů zboží, jež lze považovat za základní.

Diplomová práce je organizována do pěti kapitol, počínaje úvodem, jako první kapitolou a závěrem, jako kapitolou číslo pět, konče.

Ve druhé kapitole je analyzována daňová a celní problematika. Jsou zde rozebírány nejdůležitější oblasti DPH se zaměřením na již zmíněný dovoz a vývoz. Při zpracování celní problematiky je kladen důraz na popsání příslušných základních pojmů. Při zpracování této kapitoly sloužily jako základní a průvodní dokumenty ZDPH, celní kodex Společenství, prováděcí předpis Společenství, odborná literatura a portál celní správy.

Třetí kapitola je zaměřena striktně na import a export, které jsou v této kapitole kompletně analyzovány. Vyskytuje se zde aplikace hlediska celního i daňového. Kapitola obsahuje příležitostně i velmi specifické a výjimečné způsoby importu a exportu. Hlavním zdrojem této kapitoly byla odborná literatura a jako doplňující zdroj posloužily ZDPH, celní kodex Společenství a prováděcí předpis Společenství.

Ve čtvrté kapitole jsou popsány a rozebrány případové studie týkající se dovozu i vývozu, které jsou fiktivní. Se stručným úvodem ke každému příkladu a s následným podrobným popisem procesu pohybu zboží a administrativních operací, nutných pro korektní a úplný

obchod mezi kupujícím a prodávajícím, podávají komplexní a reálný obraz problematiky vývozu a dovozu probíhajících v praxi. První případová studie řeší problematiku dovozu zboží plátcí daně a tedy dvojí správce dovozu zboží, kdy plátce má povinnost odvést clo celnímu orgánu a zároveň mu vzniká povinnost přiznat dovoz zboží ve svém daňovém přiznání k DPH, které spadá pod správu finančního orgánu. Druhá případová studie se zabývá dovozem zboží neplátcí daně. Je analogická k předchozí, a to vzhledem k faktu, že jsou vstupní hodnoty identické, a režim tranzitu bude probíhat naprosto stejně. Jedinou a významnou změnou byla změna správce DPH, kdy na rozdíl od plátce daně, je DPH vyměřeno společně se clem celním orgánem. Třetí případová studie již popisuje vývoz zboží z území EU. Na rozdíl od předešlých dvou studií, se zde nevyskytuje žádný výpočet, neboť dochází k osvobození zboží od daně s nárokem na odpočet daně. Vývozní clo, vyjma antidumpingových cel, v podstatě neexistují.

Avšak hlavním tématem čtvrté kapitoly je vlastní návrh právní úpravy dané problematiky se zaměřením na omezení celních a daňových úniků, jež jsou běžnou praxí.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody analýzy, syntézy, deskripce a komparace.

2 Základní charakteristika problematiky DPH a celních předpisů

Kapitola se zabývá analýzou problematiky DPH a celních předpisů. Vysvětlení teoretického základu je nutné ke správné aplikaci v praxi.

2.1 Daň z přidané hodnoty

Problematika DPH je velmi obsáhlá a proto je nezbytné vysvětlit některé pojmy s touto problematikou související. Právní předpisy, upravující uplatňování DPH v České republice jsou ZDPH, Předpisy Evropské Unie, tzv. Směrnice Rady, z nichž ZDPH vychází. Klíčovým předpisem upravující v EU oblast DPH je Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice bývá označována jako tzv. recast Šesté směrnice (Benda, 2015).

2.1.1 Základní znaky a principy DPH

DPH řadíme mezi tzv. nepřímé daně. V různých publikacích nalezneme i označení daň univerzální. Nepřímost daně spočívá v tom, že DPH je obsažena v ceně zboží. Univerzálnost daně spočívá v tom, že daň se vztahuje jak na statky, tak i na služby. DPH je státu odváděná postupně, tím je myšleno, že každý výrobce či poskytovatel služby odvede DPH ze své přidané hodnoty a tuto daň hradí konečný spotřebitel v ceně zboží. Je nutno podotknout, že DPH tvoří neodmyslitelnou a velmi podstatnou část příjmů do státního rozpočtu. Obecně daňové příjmy tvoří více jak polovinu příjmů státního rozpočtu. Konkrétní údaje pro rok 2015 viz Tab. 2.1.

Tab. 2.1 Státní rozpočet 2015 v kostce

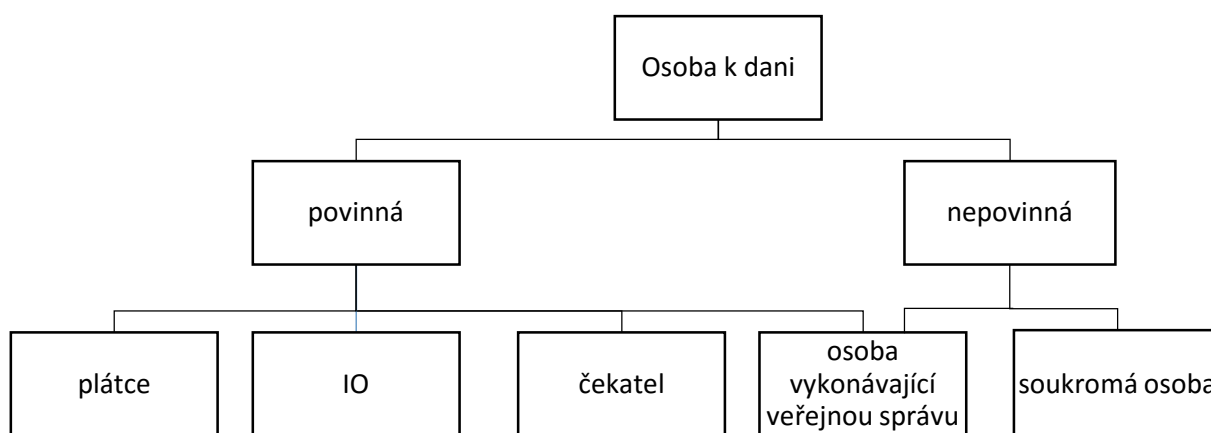
Celkové příjmy = 1118,5 mld. Kč	
Daňové příjmy (bez sociálního pojištění)	571,1 mld. Kč
Daň z přidané hodnoty (DPH)	229,3 mld. Kč
Spotřební daně	133,4 mld. Kč
Daň z příjmu právnických osob (DPPO)	89,0 mld. Kč
Daň z příjmu fyzických osob (DPFO)	104,8 mld. Kč
Ostatní (majetkové, loterie atd.)	18,6 mld. Kč
Pojištění na soc. zabezpečení (soc. pojištění)	400,7 mld. Kč
Ostatní příjmy	142,7 mld. Kč

Zdroj: Ministerstvo financí České Republiky (2015).

2.1.2 Daňové subjekty

Daňovými subjekty jsou fyzické nebo právnické osoby, které jsou povinny nebo nepovinny dle ZDPH odvádět nebo platit daň. Osoby, povinny k dani jsou např. plátce daně, identifikovaná osoba, čekatel, nebo i částečně osoba vykonávající veřejnou správu. Osoba vykonávající je i svým způsobem osobou nepovinnou k dani. Další osobou, nepovinnou k dani je soukromá osoba.

Obr. 2.1 Daňové Subjekty



Zdroj: Dušek (2015, s. 95), vlastní úprava.

a) Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani (dále jen „OPD“) je upravena § 5 ZDPH. Toto ustanovení definuje osoby podléhající dani, jakožto potenciální plátce daně. Za OPD se považuje každá právnická nebo fyzická osoba, která v tuzemsku uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Za OPD se tedy považují nejen tuzemské osoby, ale i osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí, které uskutečňují ekonomickou činnost. Rovněž OPD je i právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, pokud poskytuje služby nebo dodává zboží za úplatu. Jak tvrdí Galočík (2015, s. 25) „*Ekonomickou činnost se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti.*“ Dále je ekonomickou činností i využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek soustavně využíván, např. nájem movitého nebo nemovitého majetku. Na druhou

stranu, za ekonomickou činnost se nepovažuje činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnost osob, která se zdaňuje jako příjmy ze závislé činnosti. Stát, kraje obce, organizační složky státu, krajů a obcí a další vyjmenované neziskové subjekty nejsou považovány za OPD, i když za výkon těchto působností vybírají úplatu, např. správní poplatky. Judikatura SDEU je výkon veřejné správy definován jako činnost podléhající speciálnímu právnímu režimu. Výkon takové činnosti se nepovažuje za činnost, který by byla předmětem daně, ani v případě, že je prováděna za úhradu ve formě správních nebo místních poplatků nebo poplatků stanovených zvláštním předpisem, např. mýtné. Tyto veřejné subjekty jsou OPD, pokud při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy provádějí činnost, která závažně narušuje pravidla hospodářské soutěže. Dále mohou být tyto veřejné subjekty OPD pokud uskutečňují ekonomickou činnost, např. obec prodává dřevo z obecního lesa nebo provozuje skládku (Galočík, 2015).

b) Skupina

Skupinou se podle § 5a ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku. Rovněž součástí skupiny mohou být subjekty z jiných států, které mají v tuzemsku umístěnou provozovnu, ale součástí skupiny může být jenom ta část, která je umístěna v tuzemsku. Vytvoření skupiny je pro podniky dobrovolné a její rozsah záleží na jejich vůli. Pokud se podniky rozhodnou pro skupinovou registraci, tak budou podávat daňová priznání a souhrnná hlášení společně za celou skupinu. Cílem bylo snížení administrativní zátěže na podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančně, hospodářsky a organizačními vazbami, a to tím, že tyto osoby budou považovány za jednu osobu povinnou k dani vzhledem k DPH. Jelikož spojené osoby nemusí být propojeny kapitálově, tak to znamená, že i osoba nepovinná k dani nebo osoba identifikovaná k dani může být členem skupiny (Galočík, 2016).

c) Plátce

Povinnost registrovat se jako plátce se stává OPD se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, vyjma osob uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. OPD podává přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Další důvody pro povinnou registraci k dani jsou např. když se OPD stane společníkem společnosti, nabytím

obchodního majetku v privatizaci nebo povinná registrace právního nástupce v případě úmrtí. Daňový subjekt má taktéž možnost se registrovat dobrovolně, ať už z jakýchkoliv důvodů (např. většina odběratelů jsou plátcí DPH), (Galočík, 2016).

d) Identifikované osoby

Identifikovanou osobu (dále jen „IO“) se stává OPD nebo právnická osoba nepovinná k dani, která není plátcem, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Jedná se tedy o zboží, jehož celková hodnota bez daně překročila v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce limit 326 000 Kč. Do tohoto limitu se nezapočítává zboží, které podléhá spotřební dani a pořízení nového dopravního prostředku, protože toto zboží vždy podléhá zdanění. Identifikace se netýká prostřední osoby v třístranném obchodě. Pořizovateli, který se stává identifikovanou osobou, vzniká povinnost přiznat daň, ovšem na rozdíl od plátce daně nemá identifikovaná osoba možnost uplatit nárok na odpočet. Výhodou identifikované osoby oproti plátcí daně spočívá v tom, že splnění daňové povinnosti, je osoba nadále neplátcem daně. Povinnost identifikovat se k dani vzniká příjemci služby, u kterých je místo plnění v tuzemsku. Stejná povinnost platí, když dochází k dodání zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v tuzemsku a dodáním zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku (Galočík, 2016).

2.1.3 Předmět daně

Ustanovení § 2 ZDPH upravuje předmět daně a za ten se považuje dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“), pořízení nového dopravního prostředku z JČS a dovoz zboží. Všechny tyto bodu musí splňovat následující podmínky, aby byly v České republice považovány za předmět daně. Plnění je uskutečněno:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomických činností,
- s místem plnění v tuzemsku.

Úplata je částka, která je poskytnuta jako protihodnota za uskutečnění plnění. Úplata může mít formu jak peněžitého nebo nepeněžitého plnění. Peněžité plnění je velmi často poskytnuto buďto hotovostně nebo bezhotovostně. Nepeněžité plnění musí být vždy poskytnuto

v souvislosti s předmětem daně (úplata formou obilí v zemědělství za odpracované hodiny), (Ledvinková, 2015). Postavení OPD je vysvětleno v předchozí podkapitole.

Jak tvrdí Ledvinková (2015, s. 32) „*Pojem ekonomická činnost je podle Šesté směrnice (v současné době Směrnice Rady 2006/112/ES) velmi široký, má zcela objektivní charakter a každá činnost musí být posuzována jako taková bez ohledu na její účel či výsledky.*“

Zcela klíčovým prvkem je stanovení místa plnění. Pokud se jedná o místo plnění mimo tuzemsko, není takové plnění předmětem daně v České republice. Tato problematika je podrobněji popsána v následujících podkapitolách.

Předmětem daně není pořízení zboží z JČS pokud by zboží bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 ZDPH (např. poskytnutí služby související s námořními loděmi a letadly). Dále není předmětem daně pořízení zboží z JČS, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřesáhla v příslušném roce ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč a zároveň pokud je pořízení zboží uskutečněno jednou z následujících osob:

- OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- Osvobozená osoba, která není plátcem,
- OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- Právnícká osoba nepovinná k dani.

Do celkové hodnoty 326 000 Kč se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, který je vždy předmětem daně, a zboží, které je předmětem spotřební daně (Ledvinková, 2015).

2.1.4 Základ daně

Správné určení základu daně je zásadní pro plátce daně (popř. identifikované osoby), jež uskutečňují zdanitelná plnění, jež uskutečňují zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, jež přijímají zdanitelná plnění, u kterých jsou oprávněni k odpočtu daně na vstupu. Jak tvrdí Matějková (2015, s. 1) „*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*“ Definici je možno nalézt ve stejném znění § 36 odst. 1 ZDPH. Zjednodušeně řečeno, základem pro výpočet daně je fakturovaná částka, kterou požaduje poskytovatel uhradit po příjemci, z vyfakturované částky je následně poskytovatel povinen přiznat daň.

Jestliže nastane situace, kdy před uskutečněním zdanitelného plnění je přijata platba, tedy záloha, pak je základem daně částka přijaté platby snížena o daň. Při výpočtu daně u přijaté zálohy vycházíme z toho, že přijatá platba je částka včetně daně a z této částky je plátce daně povinen vypočíst a odvést daň, dle tzv. metody shora viz níže. Dle ZDPH je plátce povinen zahrnout do základu daně následující položky: jiné daně, cla, spotřební dan, energetické daně, dotace k dani, vedlejší výdaje a další (Matějková, 2015).

Základ daně při dovozu zboží je upraven § 38 odst. 1 ZDPH. Za základ daně se považuje součet:

- základu pro vyměření cla, včetně cla,
- vedlejších výdajů vzniklý do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území ES,
- spotřební daně.

Základ pro vyměření cla je považován za tzv. celní hodnotu zboží, která je vyčíslená cenou, která má být skutečně uhrazena za zboží. Celní hodnota zboží může být navýšená o přičitatelné položky. Za tyto přičitatelné položky se považují např. náklady na přepravu zboží, pojištění a další související náklady (Matějková, 2015).

Při dovozu se za vedlejší výdaje považují zejména služby spojené se skladováním zboží, zajišťování celních formalit, přeložením zboží z jednoho dopravního prostředku na jiný. Prvním místem určení je místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dovezeno do členského státu. Pokud nastane situace a první místo určení není uvedeno na přepravním dokladu, tak se považuje za první místo určení místo, kde je zboží poprvé přeloženo v dovážejícím státě. S místem prvního přeložení zboží v dovážejícím státě se taktéž pojí celní režimy, u kterých vzniká povinnost přiznat daň, dále se bude problematikou celních režimu zabírat v další kapitole. V praxi často dochází k situacím, kdy je první místo určení v dovážejícím státu odlišné od místa, kde bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu (Matějková, 2015).

Na základě § 42 ZDPH má plátce daně povinnost na opravu základ daně a výše daně pokud došlo k zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, snížení nebo zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, nedojde k dodání zboží a další. Pokud nastane jedna z výše uvedených situací má plátce povinnosti provést opravu základu daně a to vystavením opravného daňového dokladu nejpozději do 15 dnů po zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy.

Tab. 2.2 Příklad daňového zatížení benzínu

Cena benzínu Natural 95	35,50 Kč/l
• Z toho spotřební daň činí	12,84 Kč
• Z toho činí DPH (21 %) činí	6,16 Kč
Celkové zdanění v Kč	19 Kč
Zdanění (v %)	53,52 %

Zdroj: Vlastní tvorba.

2.1.5 Nárok na odpočet

Ustanovení nároku na odpočet upravuje § 72 ZDPH. Pokud podnikatel vynakládá náklady, které souvisejí s jeho ekonomickou činností, může uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání. Zákon dává plátcům možnost uplatnit nárok na odpočet, tedy jim neukládá povinnost. Nárok na odpočet se nevztahuje na přijaté zdanitelné plnění, které použije k reprezentaci, pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo pokud přijme plnění, které následně použije mimo svou ekonomickou činnost. Zákon přiznává nárok na odpočet v plné výši, pouze pokud je plnění použito výhradně pro uskutečňování zdanitelných plnění nebo pro plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně nebo se místo plnění nachází mimo tuzemsko. Plátce může uplatnit nárok na odpočet nejdříve za období, kdy vznikla povinnost přiznat daň dodavateli. Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, že plátce musí být držitelem daňového dokladu. Nárok na odpočet daně je možno uplatnit do tří let od konce zdaňovacího období vzniku nároku na odpočet (Ledvinková, 2015).

2.1.6 Osvobození od daně

Pojmově je nutné rozlišovat plnění, která jsou osvobozená od daně a plnění, které nejsou předmětem daně. Osvobozené plnění jsou na rozdíl od plnění, která nejsou předmětem daně, předmětem daně, ale nejedná se o plnění zdanitelné. Plátce daně je tedy osvobozen od vyměření a odvedení daně. ZDPH rozlišuje dva typy osvobození: s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně. Rozdíl je v tom, zda plátce uskutečňuje plnění osvobozená s nárokem na odpočet DPH na vstupu, či nikoliv (Bartušková, 2014).

a) Bez nároku na odpočet

Uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet se uvádí v daňovém přiznání za období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění nebo k přijetí úplaty. Podle toho, k čemu došlo dříve. Uskutečněná plnění osvobozená bez nároku na odpočet

se uvádějí v přiznání na ř. 50. Řádky 51 až 53 slouží pro výpočet kráceného nároku na odpočet. Plátce, v tomto případě nemá možnost uplatnit daň na vstupu.

Přehled osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně je uvedeno v § 51 ZDPH:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56),
- nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

b) S nárokem na odpočet

Při uskutečňování plnění s nárokem na odpočet lze bez omezení uplatňovat daň na vstupu. Nedochozí ke krácení odpočtu, ani se nepočítá krácící koeficient.

Přehled osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně je uveden v § 63 ZDPH:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),

- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- přeprava osob (§ 70),
- dovoz zboží (§ 71),
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f),
- dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g).

2.1.7 Sazby daně

DPH se v ČR uplatňuje již od roku 1993, kdy nahradila tzv. daň z obratu. Dle Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne DPH se vyměřuje ve všech zemích EU a každá země EU má jinou sazbu daně. Některé země EU dokonce nemají sníženou sazbu daně. V ČR rozlišujeme základní sazbu daně, první sníženou sazbu daně a druhou sníženou sazbu daně. Od roku 2013 platí v ČR základní sazba daně, která činí 21 % a první snížená sazba daně, která činí 15 %. Od roku 2015 je zavedená nová sazba daně, která činí 10 %. Základní sazbu daně uplatňujeme na naprostou většinu zboží a služeb. První snížená sazba daně se uplatňuje především na teplo, chlad a zboží uvedené v příloze č. 3 ZDPH, např. zboží pro osobní používání nemocnými, dětské autosedačky a další, a na služby uvedené v příloze č. 2 ZDPH, např. ubytovací služby, služby posiloven a fitcenter a další. Druhá snížená sazba daně se uplatňuje na položky uvedené v příloze č. 3a ZDPH. U zdanitelných plnění a přijatých úplat se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (§ 47 odst. 2 ZDPH). Při opravě základu a výše daně se uplatňuje sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění.

Zdanitelná plnění se zdaňují sazbami a za podmínek stanovenými zemí EU, ve které se uskutečňují. Základní sazba DPH se stanovuje jako procentní podíl ze základu daně, který nesmí klesnout pod 15 % podle článku 97 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Země EU mohou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby, které nesmějí být nižší než 5 %, podle článku 99 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Snížené sazby je možné uplatňovat pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb v kategoriích uvedených v příloze III směrnice o DPH (naposledy pozměněná směrnicí 2009/47/ES). Země

EU mohou také po konzultaci výboru pro DPH uplatňovat sníženou sazbu u dodání zemního plynu, elektřiny a dálkového vytápění. A nakonec, odchýlně od běžných pravidel dostaly některé země EU oprávnění v některých oblastech zachovat snížené sazby, i když byly nižší než stanovené minimum, nebo nulové sazby. Některé tyto odchylky stanovené v aktu o přistoupení deseti zemí, které do EU vstoupily 1. května 2004, platily pouze do 31. prosince 2010. Další byly prodlouženy nebo začleněny do obecných pravidel ve směrnici 2009/47/ES.¹

2.1.8 Výpočet daně

Výpočet daně závisí na tom, zda je výše zdanitelného plnění stanovena bez daně nebo je daň obsažena již v ceně. Díky tomuto poznatku rozlišujeme dvě metody výpočtu: tzv. metoda shora a metoda zdola.

Metoda shora

Tuto metodu využíváme za předpokladu, že máme k dispozici cenu s DPH (§ 37 odst. 2 ZDPH)

$$\text{Daň} = \text{cena s DPH} \cdot \text{koeficient} \quad (2.1)$$

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{sazba daně}}{100 + \text{sazba daně}} \quad (2.2)$$

Výsledný koeficient zaokrouhlíme na čtyři desetinná místa

$$\text{Koeficient pro sazbu 21 \%} = \frac{21}{121} = 0,1736$$

$$\text{Koeficient pro sazbu 15 \%} = \frac{15}{115} = 0,1304$$

$$\text{Koeficient pro sazbu 10 \%} = \frac{10}{110} = 0,0909$$

Metoda zdola

Tato metoda je využívána, pokud známe cenu bez daně.

$$\text{Daň} = \text{cena bez daně} \cdot \text{koeficient} \quad (2.3)$$

$$\text{Koeficient pro sazbu 21 \%} = \frac{21}{100} = 0,21$$

¹ EUROPE DIRECT (2015)

$$\text{Koeficient pro sazbu 15 \%} = \frac{15}{100} = 0,15$$

$$\text{Koeficient pro sazbu 10 \%} = \frac{10}{100} = 0,10$$

Po výpočtu daně za pomoci jedné ze dvou metod se výsledná částka zaokrouhlí. Částka, která je vyšší jak 0,50 Kč zaokrouhluje na celou korunu nahoru a opačným způsobem částka, která je nižší než 0,50 Kč.

2.1.9 Daňové doklady

Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje náležitosti obsažené v §33 a §33a ZDPH. Daňový doklad můžeme mít v listinné nebo elektronické podobě. Za správnost údajů obsažených v daňových dokladech vždy zodpovídá osoba, která plnění uskutečňuje, tato osoba rovněž zodpovídá za vystavení daňového dokladu ve stanovené lhůtě. Pravidla pro vystavování daňových dokladů se řídí dle pravidel členského státu, ve kterém je místo plnění. Daňové doklady mají důležitou roli při prokazování uskutečňování zdanitelného plnění a k prokázání nároku na odpočet. Nevystavení daňového dokladu nezabavuje plátce povinnosti uplatnit daň na výstupu.

a) Lhůty pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku

Daňový doklad je plátce povinen vystavit do 15ti dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň a uskutečnění plnění. Pokud se jedná o dodání zboží do jiného členského státu nebo poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v jiném členském státě nebo třetí zemi, tak je plátce povinen vystavit daňový doklad do 15ti dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo plnění.

b) Náležitosti daňového dokladu

- Označení osoby, která uskutečňuje plnění (obchodní firma nebo jméno, sídlo),
- DIČ osoby, která uskutečňuje plnění,
- Označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- DIČ osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- Evidenční číslo daňového dokladu,
- Rozsah a předmět plnění,

- Den vystavení daňového dokladu,
- Den uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty,
- Jednotková cena bez daně a sleva,
- Základ daně,
- Sazba daně,
- Výše daně (v české měně).

Další náležitosti jsou například: odkaz na ustanovení ZDPH nebo předpis EU, že plnění je od daně osvobozeno, self-billing (pokud je osoba, pro kterou je plnění uskutečнено, zmocněná k vystavení daňového dokladu, tak zde vpisujeme „vystaveno zákazníkem“, pokud se jedná o reverse charge, jedná se o plnění, u kterého má příjemce povinnost přiznat daň, osoba, která vystaví daňový doklad, uvede v daňovém dokladu formulaci „daň odvede zákazník“.

c) Zjednodušený daňový doklad

Plátce daně může vystavit zjednodušený daňový doklad, pokud je celková částka za plnění menší nebo rovna 10 tis. Kč – bez ohledu na způsob úplaty. Zjednodušený daňový doklad nelze vystavit, jedná-li se o dodání zboží do jiného členského státu, zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, plnění, u kterého má povinnost přiznat daň příjemce nebo prodeje zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků. Zjednodušený daňový doklad na rozdíl od daňového dokladu nemusí obsahovat: označení příjemce plnění, DIČ příjemce, jednotkovou cenu bez daně a slevu, základ daně a výši daně.

d) Splátkový kalendář

Splátkový kalendář se považuje za daňový doklad, pokud obsahuje náležitosti daňového dokladu, tvoří součást nájemních smluv. Splátkový kalendář jako daňový doklad je specifický tím, že je vystaven před datem uskutečnění zdanitelného plnění a obsahuje rozpis jednotlivých zdanitelných plnění. Plátce má nárok na odpočet podle příslušných splátek uvedených ve splátkovém kalendáři, a to i v případě, že nedojde k úhradě splátky. K uskutečnění zdanitelného plnění dochází dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem.

e) Platební kalendář

Dalším zvláštním daňovým dokladem je platební kalendář, s kterým se můžeme nejčastěji setkat při odběru vody a plynu. Tento doklad se používá pro rozpis plateb, které mají být zaplacený před uskutečněním zdanitelného plnění.

f) Souhrnný daňový doklad

Plátce daně vystavuje souhrnný daňový doklad, pokud vystavuje několik samostatných plnění pro stejnou osobu. Lhůta pro vystavení souhrnného daňového dokladu je do 15ti dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém došlo k uskutečnění prvního plnění, nebo byla přijata první úplata uvedená na dokladu.

2.1.10 Daňové přiznání

Přiznání k dani z přidané hodnoty musí podávat každý plátce DPH. Přiznání k dani je třeba podat vždy do 25. dne od konce zdaňovacího období (tedy měsíce nebo čtvrtletí). Ve stejné lhůtě by se měla rovněž daň z přidané hodnoty zaplatit. Od roku 2014 se musí přiznání k dani z přidané hodnoty podávat elektronicky prostřednictvím daňového portálu. Výjimka platí pouze pro fyzické osoby, které jsou plátcí DPH a jejichž obrat za posledních dvanáct kalendářních měsíců nepřesáhl šest milionů korun. Tyto fyzické osoby si mohou vybrat, zda využijí elektronický nebo tištěný formulář. K elektronickému podání je zapotřebí datová schránka nebo elektronický podpis. Pokud ani jedno nemáte, existuje ještě třetí varianta: v závěru on-line podání vytisknete potvrzení o odeslání a do pěti dnů ho doručíte na finanční úřad. Od roku 2015 musí s finančním úřadem komunikovat – tudíž i činit veškerá podání – elektronicky také každý živnostník a podnikatel, který má aktivovanou datovou schránku. Od roku 2016 se toto nařízení novelizovalo a aktuálně podávají daňové přiznání všichni plátcí elektronicky, nehledě na to zda mají či nemají datovou schránku.

2.2 Celní předpisy

Celní předpisy dělíme na právní předpisy společenství a celní předpisy ČR. Mezi celní předpisy společenství patří: celní kodex Společenství, prováděcí předpis Společenství, Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla, v platném znění, Nařízení Rady (EHS) č 2658/87 ze dne 23. července 1987 o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění. Celní předpisy ČR jsou: Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, v platném znění, Vyhláška č. 421/2012 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, v platném znění, Vyhláška č. 285/2012 Sb.,

o územních pracovištích celních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, v platném znění, Vyhláška 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi ČR a ostatními členskými státy ES, v platném znění.

2.2.1 CLO

Clo neboli celní poplatek, je částka vybíraná státem při přechodu zboží přes celní hranici. Stát, nebo skupina států je používá jako tzv. ochrannářský prostředek. Účel ochrannářského prostředku tkví v ochraně tuzemského nebo vnitřního trhu před zbožím z okolních zemí. Dalšími funkcemi cla je prostředek ekonomické formy politického boje a prostředek státu, jak získat peníze. Vybírání cla kontroluje celní správa dané země a upravuje ho celní zákon.

2.2.2 Dělení cel

Clo můžeme dělit z mnoha různých hledisek. Prvním dělení je z hlediska obchodně politického, kdy clo dělíme na clo autonomní a clo smluvní. Autonomní clo je nařízeno daným státem nezávisle na mezinárodních smlouvách. Smluvní clo je převzato na základě mezinárodních smluv.

Druhé dělení je dělení z hlediska pohybu zboží, kdy clo dělíme na clo vývozní, dovozní a tranzitní. Vývozní clo se uplatňuje na vyvezené zboží. Tento typ cla není příliš běžný a nejčastěji se uvaluje na vývoz strategických komodit např. ropa. Dovozní clo se platí při dovozu zboží a tranzitní clo se platí za zboží, které prochází územím státu.

Třetí dělení je dělení z hlediska účelu a to na fiskální, ochranné, odvetné, vyrovnávací a vyjednávací. Fiskálním účelem cla je příjem státního rozpočtu. Jedná se o původní účel použití cel, v současnosti však slouží cla pro fiskální účely pouze okrajově. Ochranný účel spočívá v ochraně tuzemských výrobců před konkurencí ze zahraničí. Můžeme jej nadále dělit na prohibitivní, skleníková, antidumpingová a preferenční cla. Prohibitivní clo je charakterizováno jako tak vysoká, že znemožňuje dovozu zboží ze zahraničí, protože se to zahraničním dodavatelům nevyplatí. Skleníkové clo by mělo být dočasné, a hlavním účelem tohoto cla je ochrana nově rozvíjejícího se sektoru domácího hospodářství před zahraniční konkurencí (tzv. infant industry). Postupně by mělo docházet k jeho snižování, aby bylo odvětví posouváno k efektivní výrobě. Antidumpingové clo je tzv. dodatečné clo a uvaluje se na zboží, jehož cena je nižší, než je běžná cena v zemi vývozu. Preferenční clo je snížené clo, které zvýhodňuje dovoz zboží z vybraných států, na jejichž zboží je uvaleno

snížené clo. Preferenční clo je uplatněno na základně tzv. preferenčních dohod mezi státy popř. EU a třetími zeměmi.

Čtvrtým dělením je dělení cel z hlediska výpočtu a to na specifická, valorická a kombinovaná. Přičemž specifické clo je určeno pevnou částkou za určitou fyzickou jednotku. Valorické clo je procentuální částka z hodnoty zboží. Kombinované clo je kombinace specifického a valorického cla.²

2.2.3 Celní řízení

Celní řízení se zahajuje podáním celního prohlášení na návrh tzv. oprávněné osoby. Oprávněnou osobou bývá nejčastěji celní deklarant. Podání celního prohlášení znamená, že oprávněná osoba navrhne celnímu úřadu, aby určité zboží bylo propuštěno do určitého celního režimu. Popř. oprávněná osoba podává celní prohlášení na ukončení daného celního režimu. Celní úřad na popud návrhu celního prohlášení rozhodne o propuštění zboží do navrženého celního režimu. Celní prohlášení se podává písemně, elektronicky nebo ústně.

2.2.4 Celní hodnota

Celní hodnotou dováženého zboží je cena, která má být skutečně zaplacená za zboží. K této ceně se připočtou následující položky: provize a odměny za zprostředkování, náklady na nádoby, náklady balení, licenční poplatky, náklady na dopravu a pojištění dováženého zboží, náklady na nakládku a vykládku. Za předpokladu, že jsou následující náklady vykázány odděleně od ceny zboží, se do celní hodnoty nezapočítávají náklady na dopravu od místa, kde zboží vstoupilo na celní území.³

Např. pokud jede zboží z Ruska do ČR a na území EU vstupuje v Polsku, tak do celní hodnoty zboží se započítávají pouze náklady na dopravu, které jsou vyčísleny na trasu Rusku a hranice EU, tedy Polsko, samozřejmě za předpokladu, že tyto náklady jsou vyčísleny odděleně od ceny, tedy tři faktury, jedna na nákup zboží a druhý na dopravu zboží z Ruska na hranici EU a třetí z hranice EU do místa vykládky.

2.2.5 Původ zboží

Určení původu zboží je velmi podstatné v procesu proclení, protože díky tomuto určení může být zboží procleno nižší sazbou cla. Na základě preferenčních dohod, které uzavřelo EU

² Celní správa

³ Celní kodex Společenství článek 31-33

s některými zeměmi nebo s některými skupinami zemí. Máme dvě kategorie původu zboží, nepreferenční a preferenční. Do kategorie nepreferenčního původu zboží spadá zboží, které bylo zcela získáno nebo vyrobeno v této zemi, tím se myslí např. nerostné produkty vytěžené v této zemi, produkty lovu a rybolovu v této zemi, rostlinné produkty sklizené v této zemi a další. Může nastat situace, kdy se na výrobě zboží podílí více zemí, v tomto případě je rozhodující procentní podíl daného státu na výrobě produktu. Tyto procentní podíly se u různých výrobků liší a můžeme je nalézt v příloze k prováděcímu předpisu, konkrétně v přílohách č. 9, 10, 11, 12 a 13. Do kategorie preferenčního původu zboží spadá zboží ze zemí, se kterými má EU uzavřené preferenční dohody. Seznam všech zemí, s kterými má EU preferenční vztahy můžeme nalézt na webových stránkách celní správy. Na tomto seznamu můžeme nalézt například: státy rozvojových zemí, státy Afriky, Karibiku a Pacifiku, známe taky pod zkratkou ACP a další.⁴

2.2.6 EORI

EORI neboli Economic Operators Registration and Identification, je identifikační číslo hospodářského subjektu při styku s celní správou. Tato povinnost vzešla z Nařízení Komise (ES) č. 312/2009 ze dne 16. dubna 2009, kterým se celní kodex Společenství. EORI je jedinečným identifikátorem pro styk s orgány celní správy ve všech členských státech EU. EORI může být přiděleno pouze hospodářskému subjektu s právní subjektivitou. O přidělení EORI čísla požádá hospodářský subjekt v členském státě EU, v kterém má své sídlo. Pokud hospodářský subjekt nemá v členském státě EU sídlo, požádá o přidělení EORI čísla v členském státě, v kterém bude poprvé podávat celní deklaraci. V ČR se o přidělení EORI čísla stará celní úřad.

2.2.7 Svobodné celní sklady a svobodné celní pásma

Svobodné celní sklady (dále jen „SCS“) a svobodné celní pásma (dále jen „SCP“) mají značný obchodní význam, protože se zbožím, které se nachází ve SCS nebo SCP, se zachází jako by se nenacházelo na celním území EU. Dochází ke zvýhodnění těchto zón oproti běžným obchodním a průmyslovým zónám. SCP a SCS se může využívat zejména pro: podmíněné osvobození od dovozního cla a daní, podmíněné osvobození od obchodně politických opatření (např. dovozní licence), skladování v režimu tranzitu až do zpětného vyvezení (bez placení dovozních cel), skladování a příprava pro následný prodej (balení, štítkování, značení a další),

⁴ Celní kodex Společenství články 22-27

využití výhod souvisejících s vývozem (se zbožím se zachází jako by opustilo celní území EU). SCP a SCS nejsou daňovým rájem, je zde osvobození od cla, daní při dovozu a DPH, ale osvobození se netýká spotřebních daní, daní z příjmu fyzických nebo právnických osob.

2.2.8 Dělení SCS a SCP

SCS a SCP můžeme dělit z mnoha hledisek, mezi nejvýznamnější dělení patří dělení:

- a) dle prováděné činnosti,
 - výrobní,
 - obchodní,
 - poskytující služby.
- b) dle umístění,
 - na vnější hranici EU,
 - ve vnitrozemí EU.
- c) dle odpovědnosti subjektu,
 - provozovatel a současně hospodářský subjekt,
 - samostatný provozovatel,
 - samostatný hospodářský subjekt.
- d) dle kontroly.
 - Pásmo typu I.,
 - Pásmo typu II..

Pásmo s kontrolou I. typu se nachází na území celního území EU. Jeho zřízení povoluje celní orgán státu, kde se pásmo nachází. Kontrola je založena na existenci plotu a fyzické kontrole při vstupu a výstupu.⁵

⁵ Prováděcí předpis Společenství článek 799 a 805

Pásmo s kontrolou II. typu se stejně jako pásmo s kontrolou I. typu nachází na území celního území EU a stejně tak jej povoluje celní orgán státu, kde se pásmo nachází. Kontrola a formality se provádějí v souladu s pravidly pro režim uskladňování v celním skladu⁶

Výrobní činnost je v dnešní době velmi omezená a v praxi se v podstatě nepoužívá. Důvod jsou složité povolovací řízení a vedení evidencí. Obchodní činností se rozumí například prodej zboží. Službami se rozumí např. skladování, pronájem a další.

O povolení pro výstavbu a rekonstrukci budov, pro skladovou evidenci nebo na základě povolení lze omezit nebo zakázat některé činnosti a jejich výkon osobám uděluje Generální ředitelství cel.

2.2.9 Incoterms

Incoterms neboli International Commercial Terms, je soubor mezinárodních pravidel pro výklad nejvíce běžně používaných obchodních doložek v zahraničním obchodě. Incoterms byly vydány v roce 1936 v Paříži. Vydala je Mezinárodní obchodní komora za účelem odstranění rozdílností mezi obchodními zákoníky různých zemí. Poslední úprava Incoterms proběhla v roce 2010 a změny se týkají podmínek uvedených v oddíle D, které byly zastaralé a jsou nahrazeny následujícími třemi podmínkami: DAT (Delivered at Terminal), DAP (Delivered at Place), a DDP (Delivered Duty Paid). Nové podmínky se vztahují na všechny způsoby přepravy.

Incoterms jsou důležitá, protože pomáhají obchodníkům, aby nedošlo k nedorozuměním. Upřesňují tak náklady, rizika a odpovědnost kupujících a prodávajících. Poskytují také mezinárodně uznávané definice a interpretace pro většinu běžných obchodních podmínek. Pravidla Incoterms předepisují, kdo je povinen obstarat přepravu či pojištění, kdy prodávající dodává zboží kupujícímu a které náklady nese vždy jedna ze smluvních stran. Incoterms však nestanoví žádné údaje k cenám zboží nebo ani ke způsobu její úhrady. Dále se také nezabývají porušením smlouvy a ani přechodem vlastnictví ke zboží (Červenková, 2015).

Doložky Incoterms viz Příloha č. 1.

V praxi se však, ale stále používají doložky z roku 2000, tedy 13 doložek, dělících se do čtyř kategorií.

Skupina E

⁶ Prováděcí předpis Společenství článek 799 a 813

Zboží je odvezeno kupujícím přímo ze závodu prodávajícího, kupující za něj dále zodpovídá.

Skupina F

Prodávající je zde vyzván k dodání zboží dopravci, kterého určí kupující.

Skupina C

Prodávající musí zajistit přepravní smlouvu, bez toho aby na sebe přijal nebezpečí ztráty či poškození zboží.

Skupina D

Prodávající musí nést veškeré náklady a rizika spojená s celou trasou přepravy zboží.

2.2.10 E-customs

Pojem e-dovoz je novým způsobem podávání celních prohlášení do dovozních režimů, který má za cíl zefektivnit a sjednotit zpracování dovozních celních deklarací, zlepšit možnosti celní správy při kontrolách zboží, při rizikové analýze apod.

Větší část úkonů provádí výpočetní technika, na zaměstnance celní správy zbývá především kontrolní činnost.

Provozovatelé zjednodušených postupů při dovozu zboží mají povinnost využívat při své komunikaci s celním orgánem tzv. e-dovoz. Ti dovozci, jež se rozhodli nevyužít zjednodušených postupů, mají stále možnost podat písemné celní prohlášení na tiskopisech JSD.

V rámci e-dovozu a zajištění kompatibility potřebujeme software, který dokáže komunikovat s celními orgány. Celní úřad nabízí nekomerčního webového klienta (WEBklient NCTS/ECS). Komerční softwary jako jsou například NZ servis, Asseco Solutions s.r.o., Admija a další.

2.2.11 Celní dluh

Celní dluh vzniká jak při dovozu tak vývozu. Pokud vzniká celní dluh při dovozu zboží, tak nejčastěji na základě přijetí celního prohlášení, protiprávního vstupu zboží, pokud je zboží odňato celnímu dohledu nebo pokud přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vznikl. Celní dluh nevzniká, pokud je dovozené zboží propuštěno do volného oběhu se sníženou nebo nulovou sazbou dovozního cla. Při vývozu zboží vzniká celní dluh přijetím celního prohlášení, opuštěním území EU, nebo pokud bylo zboží dodáno na jiné místo určení,

než na které se vztahuje povolení.⁷ K zajištění celního dluhu se využívá tzv. celní jistoty, která je podrobněji rozepsána v následující podkapitole. Výpočet a vybrání celního dluhu je závislé na celních orgánech. Celní orgány vypočtou výši dovozního cla nebo vývozního cla vyplývající z celního dluhu. Toto neplatí, pokud bylo zavedeno prozatímní antidumpingové nebo vyrovnávací clo. Clo musí dlužníci uhradit nejpozději do desíti dnů od sdělení částky dlužného cla. Následný zánik celního dluhu je spojen se zaplacením cla, prominutím cla nebo pokud je zboží, u kterého vznikl celní dluh zajištěno při protiprávním vstupu a následně zabaveno.

2.2.12 Celní jistota

Pojem celní jistota je spojena s tranzitními operacemi. Celní jistota může být poskytnuta složením hotovosti nebo stanovením ručitele. Hotovost se skládá ve měně členského státu, ve kterém se jistota požaduje. Ručitel se písemně zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu. Ručitelem je třetí osoba usazená v EU.⁸

Celní jistotu, kterou je možné poskytnout pro tranzitní operace: celní jistota, soubornou celní jistotu, jednotlivou jistotou s použitím záručního dokladu, jednotlivou jistotou s použitím záruční listiny.

Celní jistotou se rozumí složení příslušné částky, která bude krýt celou částku celního dluhu, jenž může vzniknout. Při výpočtu této částky se vychází z přílohy 44c Přílohy k prováděcímu předpisu Společenství. Celní jistota je vrácená při vyřízení režimu.

Soubornou celní jistotou nazýváme jistotu poskytnutou ručením k zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné nebo několika operací prováděných jedním dlužníkem formou zjednodušení.

Jednotlivá jistota s použitím záručního dokladu, je jistota poskytnutá k zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné operace prováděné jedním dlužníkem s využitím záručního dokladu.

Jednotlivá jistota s použitím záruční listiny, je jistota poskytnutá k zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné operace prováděné jedním dlužníkem s použitím záruční listiny.

⁷ Celní kodex Společenství článek 189 - 242

⁸ Celní kodex Společenství článek 195

2.2.13 Zastoupení

Při jednání s celními orgány, může být každá osoba zastoupena osobou, která bude mít pověření provádět všechny úkony a formality nutné ke komunikaci s celními orgány. Toto zastoupení může být buď přímé, kdy zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby nebo nepřímé, kdy zástupce jedná vlastním jménem na účet jiné osoby. Celní orgány mohou vyžadovat prokázání zmocnění jednat jako zástupce.

2.3 Celní řád

V současné době je celní problematika upravena především sekundárními právními akty EU, které mají povahu nařízení. Právní předpisy tedy mají přímou účinnost a aplikační přednost před národními normami. Těmito sekundárními právními akty se rozumí především celní kodex Společenství a prováděcí předpis Společenství. Stávající celní kodex Společenství a prováděcí předpis Společenství budou k 1. květnu 2016 plně nahrazeny nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví tzv. celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“). Tento celní kodex Unie je od 30. října 2013 již částečně účinný, nicméně plnou účinnost nabyde až již zmíněným 1. květnem 2016, čímž se zároveň dojde ke zrušení stávající právní úpravy a tedy celního kodexu Společenství a prováděcího předpisu Společenství.

Primárním cílem navržené právní úpravy je přizpůsobení tuzemského právního řádu k celnímu kodexu Unie. Návrh zákona nebude představovat komplexní úpravu celní problematiky, ale jeho činností bude doplňovat celní kodex Unie, tam kde celní kodex Unie přenechává účinnost na národní právní úpravě, nebo to co celní kodex Unie neupravuje. Dále by návrh zákona měl reagovat na problémy vznikající při celním řízení.

Sekundárním cílem navržené právní úpravy je snížení administrativních zátěží. Touto administrativní zátěží můžeme rozumět např. aplikace nepřímého zastoupení již ve fázi sdělování výše vyměřeného cla, tzv. institut technických oprav údajů, čímž se rozumí zjednodušení opravy údajů, které nemají vliv na výrok rozhodnutí, a další.

Mezi vybrané změny, které nastanou s účinností k 1. květnu 2016 jsou např.: pojem svobodný sklad již nebude používán, tzv. zničení zboží již bude prováděno pouze z moci úřední, v některých případech již nebude nutné podávat doplňkové celní prohlášení, centralizované celní řízení, kdy bude možné podat celní prohlášení jinému celnímu úřadu, než kterému je předloženo zboží, železniční doprava přestává být osvobozená od poskytnutí

zajištění celního dluhu, zrušení celního režimu aktivní zušlechťovací styk v systému vrácení cla, mezi zvláštní režimy se nově zařadí i umístění zboží ve svobodném pásmu.

Navrhovaná právní úprava nepředpokládá žádný podstatný hospodářská a finanční vliv na státní rozpočet, jelikož podstatné změny vychází již z celního kodexu Unie.

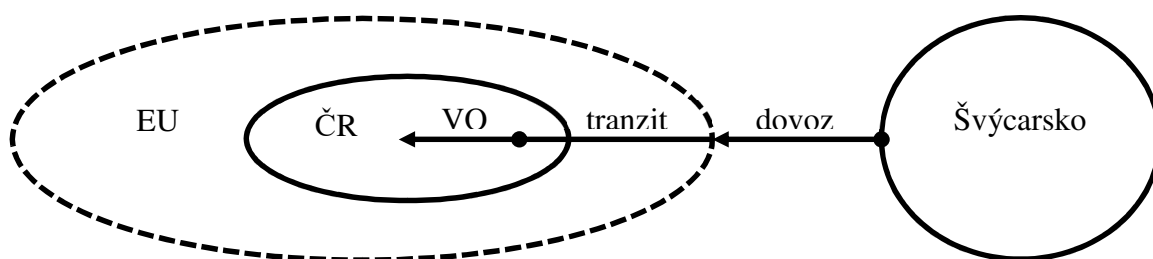
3 Dovoz a vývoz zboží z pohledu celních předpisů

Dovoz a vývoz je velmi problematickou oblastí DPH, jelikož se musí brát v potaz nejen ZDPH ale i celní předpisy. Rovněž musí být znám rozdíl mezi dovozem a pořízením zboží z JČS a vývozem a dodáním zboží do JČS. Dovoz a vývoz se liší od pořízení z JČS nebo dodáním zboží do JČS tím, že se obchoduje s třetími zeměmi, tedy zeměmi, které nejsou součástí EU. Mezi takové země patří např. Rusko, Švýcarsko, Norsko, Čína, USA. Dalším velkým rozdílem je, že při dovozu a vývozu nám do výpočtu DPH vstupuje i clo, které je specifickým prvkem pro dovoz a vývoz.

3.1 Dovoz zboží

Pro účely DPH se o dovoz jedná, pokud společnost dováží zboží, jež má původ mimo EU, do EU (Platteeuw, 2011). Pro účely DPH se dovozem rozumí vstup zboží z třetí země tedy nečlenského státu EU na území EU. Předmětem české DPH je pouze takový dovoz, u kterého je místo plnění v České republice. V rámci dovozu je nutno rozlišovat celní režimy, na režimy u kterých nevzniká povinnost přiznat daň a ty u kterých tato povinnost vzniká. Mezi režimy, u kterých nevzniká povinnost přiznat daň, patří: uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit. Celním režimem, při kterém vzniká povinnost přiznat daň je např. volný oběh.

Obr. 3.1 Dovoz zboží



Zdroj: Benda (2015, s. 77), vlastní úprava.

3.1.1 Dovoz zboží

Pojem dovoz zboží je upraven §20 ZDPH a tato úprava říká, že za dovoz zboží se považuje vstup zboží na území EU. Daňová povinnost vzniká v případě, kdy je zboží propuštěno do celního režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň. Např. zboží ze Švýcarska

je dovezeno do Německa, zde je propuštěno do celního režimu vnější tranzit, což je celní režim, při kterém nevzniká povinnost přiznat daň, a následně zboží putuje v režimu vnější tranzit do ČR, kde je zboží propuštěno do celního režimu volný oběd, což je režim s povinností přiznat daň a tedy místo plnění a daňová povinnost je v ČR (Ledvinková, 2015).

Za dovoz zboží se rovněž považuje umístění zboží do SCP nebo SCS. Tím se rozumí, že zboží má být vyvezeno, ale ještě před vývozem je umístěno do SCP nebo SCS, které se nachází v tuzemsku. Toto zboží ovšem není z nějakého důvodu vyvezeno a musí být vráceno zpět do tuzemska. Takovéto vrácení zboží je za dovoz považováno pouze z pohledu ZDPH, protože z hlediska celních předpisů nedošlo k vývozu zboží. DPH bude následně uplatněno tak, jako kdyby se jednalo o dovoz zboží (Galočík, 2015).

3.1.2 Předmět daně

Dle §2 odst. 1 písm. d) ZDPH je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. U dovozu zboží není stanovena podmínka úplaty a dovoz zboží je tedy předmětem zboží i v případě, že je poskytnut bez úplaty (Ledvinková, 2015).

3.1.3 Místo plnění

Místo plnění při dovozu zboží je upraveno § 12 ZDPH. Za místo plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU. Jelikož naprostá většina dovezeného zboží je do České republiky dovozena přes území jiných členských států, nemohlo by se dle této definice téměř nikdy jednat o dovoz zboží, který by podléhal české DPH. V § 12 odst. 2 ZDPH je ovšem stanoveno, že pokud zboží má při vstupu na území Evropského společenství statut dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo tranzit, je místem plnění při dovozu zboží na území členského státu, místo, kde je ukončen příslušný celní režim (Benda, 2015).

3.1.4 Osoba povinná k dani

Při dovozu zboží je osobou povinnou k dani osoba, které je na její účet zboží propuštěné do celního režimu, u kterého vznikla daňová povinnost. Mezi tyto režimy patří i režim volný oběd (Benda, 2015). Za tuto osobu se považuje osoba, která je oprávněna učinit celní

prohlášení, tj. dovozce.⁹ Tento dovozce se následně uvádí v kolonce 14 JSD, kterým je zboží propuštěno do příslušného celního režimu, např. volný oběh.

3.1.5 Okamžik vzniku daňové povinnosti

Okamžik vzniku daňové povinnosti, resp. způsob úhrady vzniklé daňové povinnosti se v případě dovozu zboží liší v závislosti na několika faktorech. Těmito faktory jsou například, zda se jedná o plátce či neplátce daně, zda došlo k propuštění zboží do daného celního režimu na základě písemného celního prohlášení (Jednotný správní doklad, dále jen „JSD“ viz. Příloha č. 5) či nikoliv, a do jakého režimu je zboží propuštěno (Benda, 2015).

Pokud je dovezené zboží propuštěno plátcem do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Okamžikem vzniku daňové povinnosti je tedy den, kdy je zboží propuštěno do příslušného celního režimu. Tuto daňovou povinnost je plátce povinen uvést do daňového přiznání za období, ve kterém bylo zboží propuštěno do příslušného režimu (Benda, 2015).

3.1.6 Výpočet daňové povinnosti

Základ daně pro výpočet daňové povinnosti vychází z celní hodnoty dovezeného zboží, ke které se následně připočítá vyměřené clo, další poplatky splatné z důvodu dovozu zboží, pokud ovšem nejsou součástí celní hodnoty, vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, případně dalšího místa určení na území EU a spotřební daně.

Velmi důležitým bodem jsou vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení, protože je nutné si uvědomit, že do celní hodnoty, jsou započtené náklady na přepravu, pojištění a další související pouze s úsekem po vnější celní hranici EU. Proto musí být zohledněny i vedlejší náklady od vnější celní hranice EU do prvního místa určení, případně dalšího místa určení. Velmi důležitou roli zde hrají dodací podmínky, neboli incoterms, viz Příloha č. 1.

3.1.7 Nárok na odpočet

Dovozce má nárok na odpočet daně, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k přiznání daně. Zároveň musí být splněna druhá podmínka, že nárok na odpočet může být uplatněn nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém má plátce daný daňový doklad. V praxi se vyskytuje problém s předložením originálního daňového dokladu, protože málokterý dovozce má software, který by přečetl původní datovou zprávu,

⁹ celního kodexu článek 64 odst. 1

kteřá je daňovým dokladem, protože vytištěná kopie datové zprávy není daňovým dokladem (Benda 2015).

3.1.8 Souhrné hlášení a intrastat

Dovoz zboží se nevyskytuje v souhrnném hlášení. Nevykazuje se ani v intrastatu, pokud ovšem není dovezené zboží propuštěné do celního režimu volný oběh již v jiném státě EU a následně dovezeno do ČR, k této problematice více v následujících bodech.

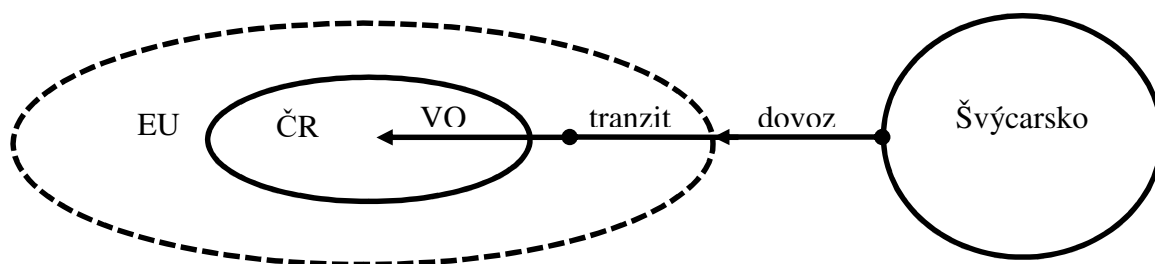
3.1.9 Správce daně

Při dovozu můžeme mít za správce daně buď finanční úřad, nebo celní úřad. Povinnost přiznat daň finančnímu úřadu budou mít všechny subjekty, které jsou registrovány k DPH v tuzemsku a dovážejí zboží z třetích zemí. Za daňové doklady se považuje propuštění zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení, nebo dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Celní úřad se zabývá výměrem DPH, pokud se jedná o dovoz zboží neplátcem daně. Pokud tato situace nastane, celní úřad vyměří DPH a případné dovozní clo, splatnost DPH je splatná s výměrem cla. Dalšími situacemi, kdy je správcem daně celní úřad, jsou: nezákonný dovoz zboží, spotřebou nebo použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy, porušení podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží, porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno, odnětí zboží celnímu dohledu nebo pokud jsou porušeny podmínky pro osvobození od daně (Ledvinková, 2015).

3.1.10 Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v jiném členském státě

Většina zboží, které je dováženo do ČR ze státu mimo EU, je do ČR přepraveno v celním režimu vnější tranzit a až zde procleno a propuštěno do celního režimu volný oběh. V některých případech se můžeme setkat s dovozem, který je proclen a propuštěn do celního režimu volný oběh v JČS EU. V tomto případě již přeprava zboží z JČS EU do ČR probíhá v celním režimu volný oběh a tedy se nejedná vyloženě o dovoz zboží.

Obr. 3.2 Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v JČS



Zdroj: Benda (2015, s 84), vlastní úprava.

Kvůli tomu, že zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh mimo ČR, tak je místo plnění mimo ČR a tím pádem není plátce povinen přiznat českou DPH z titulu dovozu zboží. Nicméně následná přeprava zboží z JČS EU do ČR je podle § 16 odst. 5 ZDPH považováno za pořízení zboží z JČS a toto pořízení již má místo plnění v tuzemsku, protože je zde ukončena přeprava. Z toho vyplývá, že plátce má povinnost přiznat českou DPH ne z titulu dovozu zboží, ale z titulu pořízení zboží z JČS. Plátcova povinnost přiznat daň se váže k okamžiku přemístění zboží do ČR (Benda, 2015).

Jak tvrdí Benda (2015, s. 85) „*Základem daně dováženého zboží tak bude součet kupní ceny daného zboží, nákladů na přepravu do České Republiky, jestliže nejsou hrazeny dodavatelem a zahrnuty v ceně zboží a vyměřeného cla či dalších daní a poplatků vyměřených při dovozu zboží.*“ Jelikož se nejedná o dovoz zboží z pohledu ZDPH, tak se pro přepočet cizí měny nepoužije kurs stanovený podle celních předpisů, jako obvykle při dovozu, ale devizový kurs České národní banky platný ke dni vzniku daňové povinnosti (Benda, 2015).

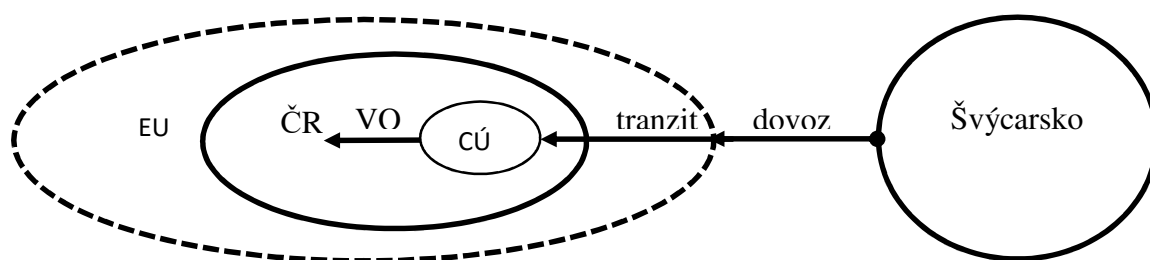
Nárok na odpočet vzniká plátcí nejdříve v okamžiku přemístění zboží na území ČR. Nárok na odpočet musí plátce prokázat daňovým dokladem, ale jelikož se z pohledu ZDPH nejedná o dovoz zboží do ČR, tak nemůže plátce předložit jako daňový doklad rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu. V tomto případě se za daňový doklad bude považovat faktura, která má všechny náležitosti dle § 29 ZDPH.

Plátce nebude vykazovat transakci v souhrnném hlášení, ale protože se zboží přemístí do ČR v celním režimu volný oběh, musí dovozce vykázat toto přemístění ve výkazech instratu. Transakce bude označena kódem „91“ (Benda, 2015).

3.1.11 Dovoz zboží neplátcem

Při dovozu zboží neplátcem taktéž vzniká daňová povinnost, za podmínky propuštění zboží do příslušného celního režimu, např. volný oběh. Hlavní diferencí mezi dovozem zboží plátcí a neplátcí spočívá v úhradě daňové povinnosti. Správcem daně v tomto případě bude celní úřad.

Obr. 3.3 Dovoz zboží neplátcí



Zdroj: Benda (2015, s. 86), vlastní úprava.

Stanovení místa plnění při dovozu zboží neplátcí je naprosto stejný jako při dovozu zboží plátcí. Místo plnění se nachází v tom státě, v kterém je zboží propuštěno do příslušného celního režimu ve kterém vzniká povinnost přiznat a odvést daň. Tímto celním režimem může být např. celní režim volný oběh.

Povinnost přiznat a odvést daň zůstává stejná jako v případě dovozu zboží plátcí, a tedy osobě, které je zboží propuštěno příslušného celního režimu v kterém vzniká tato povinnost.

Hlavním rozdílem mezi dovozem zboží plátcí a neplátcí spočívá v tom, kdo vyměří a komu se odvede DPH. V obvyklých případech, kdy je zboží dovezeno zboží plátcí daně, vzniká povinnost vyměřit daň osobě, která je plátcem daně a následně ji musí odvést finančnímu úřadu. V tomto případě, kdy je dovezené zboží propuštěno neplátcí do příslušného celního režimu, DPH spolu s případným clem vyměří celní úřad, přičemž daň je splatná spolu s vyměřeným clem.

Při výpočtu základu daně bude celní orgán vycházet z kupní ceny dovezeného zboží, nákladů na přepravu do České republiky a případného vyměřeného cla a dalších daní a poplatků. Rozdíl spočívá v tom, že celní deklarant poskytne celnímu orgánu potřebné informace a celý výpočet a následné vyměření provede celní orgán.

Nárok na odpočet v tomto případě nevzniká, jelikož se jedná o tuzemského neplátce daně. Souhrnné hlášení a ani výkaz intrastatu se nepodává.

3.1.12 Dovoz zboží do režimu dočasného použití

Jak tvrdí Benda (2015, s. 88) „*Celní režimu dočasné použití je využíván v případech, kdy má být dovážené zboží po určité časové lhůtě vyvezeno zpět mimo území Evropského společenství.*“

Způsob určení místa plnění je opět stejný, jako v případě dovozu zboží plátcí daně, a tedy povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká v tom členském státě, v kterém je zboží propuštěno z celního režimu tranzit do celního režimu dočasného použití.

Daňovou povinnost hradí osoba, na jejíž účet je zboží propuštěno do příslušného celního režimu.

Od 1. ledna 2009 došlo k novele, která změnila tzv. okamžik vzniku daňové povinnosti. Do 1. ledna 2009 platilo, že daňová povinnost vztahující se na dovezené zboží, které bylo propuštěno do celního režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, vznikala dnem ukončení celního režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Plátce tuto daňovou povinnost vykazoval v daňovém přiznání, až za období v kterém došlo k ukončení tohoto celního režimu, nejpozději však uplynutím lhůty 34 měsíců od okamžiku, kdy bylo zboží do tohoto režimu propuštěno. Totéž platí v případě dovozu zboží neplátcí daně (Benda, 2015). Od 1. ledna 2009 platí, že daňová povinnost vzniká již dnem propuštění zboží do tohoto celního režimu.

Výše daňové povinnosti, se rovná výši daňové povinnosti, která by vznikla při propuštění zboží celního režimu volný oběh. Do konce roku 2004 platilo, že konečná výše daňové povinnosti se odvíjela od počtu měsíců, po které se zboží nacházelo v celním režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

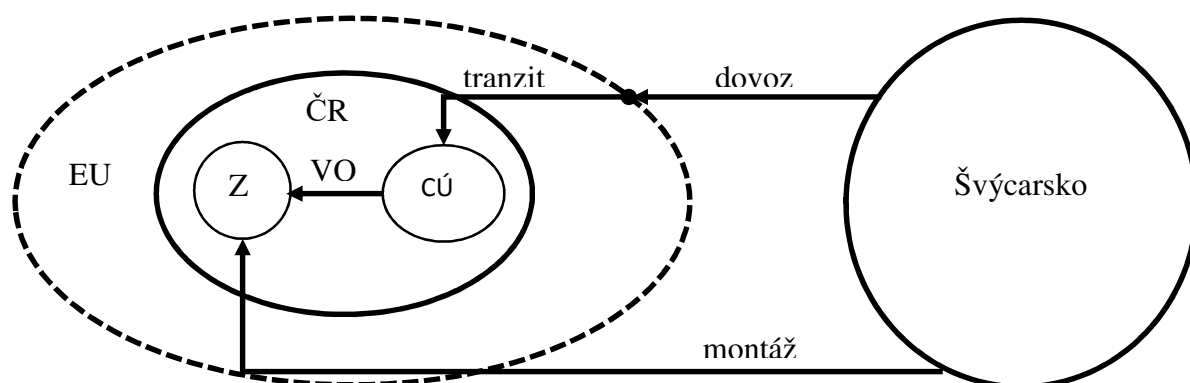
Nárok na odpočet vzniká nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň, tedy, kdy bylo zboží propuštěno do celního režimu dočasného použití s osvobozením od dovozního cla. Plátce daně je povinen doložit nárok na odpočet daňovým dokladem (Benda, 2015).

Souhrnné hlášení a výkaz intrastatu se opět nevykazuje.

3.1.13 Dovoz zboží včetně montáže

Specifikum této transakce spočívá v tom, že jsou v rámci jedné transakce uskutečněna dvě zdanitelná plnění. Prvně dochází k propuštění zboží do příslušného celního režimu a následně dojde k dodání zboží včetně montáže.

Obr. 3.4 Dovoz zboží včetně montáže



Zdroj: Benda (2015, s. 90), vlastní úprava.

Je-li zboží dodáno včetně instalace nebo montáže osobou, která zboží dodává, považuje se za místo plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Dodavatel může instalaci popř. montáž uskutečnit na svůj účet nebo k tomuto účelu využít např. českého subdodavatele. Nutno podotknout, že samotné zboží musí být do ČR dovezeno, pravděpodobně v celním režimu tranzit a následně v ČR propuštěno do celního režimu volný oběh, čímž vzniká povinnost přiznat a odvést daň za zboží. Pokud se jedná o dovoz zboží včetně montáže, může návrh na propuštění zboží do celního režimu volný oběh podat jak dodavatel za pomoci nepřímého zástupce, tak i český zákazník. V obou případech se místo plnění nachází na území ČR (Benda, 2015).

V naprosté většině případů bude osobou, která bude muset přiznat a zaplatit českou DPH, česká společnost, pokud je plátcem daně nebo identifikovanou osobou a zahraniční dodavatel nezajišťuje toto dodání s montáží prostřednictvím provozovny pro účely DPH na území ČR (Benda, 2015). Zcela ojediněle bude muset daň přiznat a odvést zahraniční společnost. Tato situace může nastat například, když objednavatel nebude plátcem daně. Z toho plyne, že zahraniční společnost by byla nucena se zaregistrovat k DPH v ČR a následné uhrazení DPH zahraniční společností. Může nastat situace, kdy zahraniční společnost bude mít v ČR svou provozovnu, ale i v tomto případě by zůstala povinnost přiznat daň na straně

zahraničního dodavatele, který by využil v daňovém přiznání DIČ své provozovny v tuzemsku (Benda, 2015).

Daňová povinnost vzniká buď dnem předání již nainstalovaného či smontovaného zboží nebo dnem poskytnutí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve (Benda, 2015).

Základ daně při dovozu zboží s montáží je úplata za dovezené zboží včetně vedlejších nákladů. Nutno do základu daně zahrnout jak úplatu za dovezené zboží tak úplatu za montáž či instalaci, i kdyby to zahraniční dodavatel fakturoval odděleně (Benda, 2015).

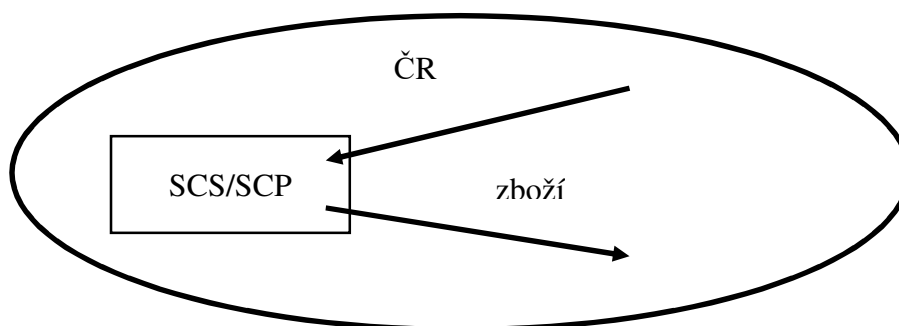
Nárok na odpočet daně vzniká již propuštěním zboží do celního režimu volný oběd, nehledě na fakt, že daňová povinnost vznikla na zboží, ke kterému ještě nevzniklo vlastnictví, jak tvrdí Benda (2015, s. 92) „jelikož vlastnický titul ke zboží přejde až např. samotnou montáží.“

Dovoz zboží s montáží nebo instalací se opět nevykazuje v souhrnném hlášení a ani ve výkazu intrastatu.

3.1.14 Přemístění zboží do svobodného skladu či pásma

U tohoto specifického případu dovozu zboží se bude předpokládat, že SCS nebo SCP bude umístěno v tuzemsku. Od 1. ledna 2005 se za vývoz zboží považují i umístění zboží do SCP nebo SCS. Zároveň se pro účely DPH za dovoz zboží považuje následné vrácení zboží, se statutem Evropského společenství, ze SCP nebo SCS do tuzemska.

Obr. 3.5 Přemístění zboží ze svobodného skladu či pásma



Zdroj: Benda (2015, s. 94), vlastní úprava.

Vzhledem k místu plnění, nemůžeme postupovat podle § 12 ZDPH, ale podle obecných ustanovení § 7 ZDPH lze vyvodit, že místem plnění je místo, kde se začíná uskutečňovat

přeprava při vrácení zboží. Z pohledu DPH se SCS nebo SCP považuje za území ČR, a proto se za místo plnění u vrácení zboží, ze SCS nebo SCP, považuje ČR.

Za osobu povinnou přiznat daň se v tomto případě považuje osoba, na jejíž účet je zboží ze SCP nebo SCS vráceno zpět do tuzemska. Výše zmíněný subjekt si tuto daň nevypočítá sám, ale obdrží platební výměr od celního orgánu.

Daňová povinnost při vrácení zboží zpět do tuzemska vzniká dnem, kdy celní orgán rozhodne o vrácení zboží do tuzemska. Z pohledu celních předpisů se vrácení zboží z SCS nebo SCP zpět do tuzemska nepovažuje za dovoz zboží, není zde uděleno žádné propuštění zboží do celního režimu. Z pohledu celních předpisů se jedná pouze o vynětí zboží ze SCS nebo SCP. DPH je vyměřeno celním orgánem, který zašle plátcí platební výměr, který je následně splatný do 10 dnů od doručení platebního výměru.

Výpočet základu daně je upraven § 38 odst. 3 ZDPH a závisí na tom, zda došlo ke změně vlastnického vztahu nebo zda zboží prošlo zpracovatelskými operacemi, během toho co bylo zboží umístěno ve SCS nebo SCP. Pokud nastane situace, kdy je zboží plátcem umístěno do SCS nebo SCP a nedochází zde ke změně vlastnických vztahů ani ke zpracovatelským operacím. Rovná se základ daně součtu cen zjištěných, dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ke dni přijetí zboží do SCS nebo SCP a případných spotřebních daní. Situace, kdy je zboží uloženo do SCS nebo SCP a dochází zde ke změnám vlastnických vztahů, ale nedochází ke zpracovatelským procesům, rovná se základ daně součtu pořizovací ceny nebo ceny zjištěné a případných spotřebních daní. Další situací je situace, kdy zboží změní vlastnické vztahy a zároveň dochází ke zpracovatelským procesům, během toho co je zboží umístěno ve SCS nebo SCP. V tomto případě je základem daně výše součtu pořizovací ceny nebo ceny zjištěné, případných spotřebních daní a hlavně nákladů spojených se zpracovatelskými operacemi (Benda, 2015).

Nárok na odpočet plátce uplatní nejdříve za zdaňovací období, kdy mu byl doručen platební výměr od celního orgánu. Ovšem nárok na odpočet může uplatnit nejdříve v období, kdy byl platební výměr uhrazen a ve kterém má daňový doklad, který je v souladu s § 33 odst. 2 ZDPH, který říká, že daňový dokladem se stává platební výměr až po jeho uhrazení celnímu orgánu.

Souhrnné hlášení a ani výkazy intrastatu, se neuvádí.

3.1.15 Doměření daně

K doměření daně dochází na základně následné kontroly, kterou provádí celní orgán. Může nastat situace, kdy celní orgán zjistí, při následné kontrole, že dovozce (plátce daně) nesprávně vypočítal celní hodnotu a v závislosti na této chybě došlo ke špatnému výpočtu DPH z dovezeného zboží. V tomto případě by měl plátce daně podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, v kterém bylo zboží propuštěno do celního režimu např. volný oběh. V tomto dodatečném daňovém přiznání přizná daň ze zjištěného rozdílu a zároveň má možnost si uplatnit nárok na odpočet daně (Benda, 2015).

3.1.16 Oprava výše daně

Opravu výše daně provádí sám plátce, jestliže zjistí, že z dovezeného zboží přiznal nižší částku daně, než jakou by měl. Plátce by měl podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo dovezené zboží propuštěno do příslušného celního režimu. V tomto dodatečném daňovém přiznání přizná daň ze zjištěného rozdílu stejně jako při doměření daně a rovněž si může uplatnit nárok na odpočet daně. Na rozdíl od doměření daně, by měl sám provést opravu JSD (Benda, 2015).

3.1.17 Nezákonný dovoz

Nezákonný dovoz se zjistí na základě následné kontroly, kterou provedl celní orgán. Pokud celní orgán zjistí, že došlo k nezákonnému dovozu zboží, které nebylo předloženo celnímu řízení a nebylo propuštěno do žádného celního režimu, vzniká dané osobě povinnost zaplatit dovozní DPH a clo. Daňovým dokladem v tomto případě bude platební výměr, který zašle celní orgán, osobě, která uskutečnila tento nezákonný dovoz. Nárok na odpočet si může dovozce uplatnit, až jakmile bude platební výměr s vyměřeným clem uhrazen (Benda, 2015).

3.2 Vývoz zboží

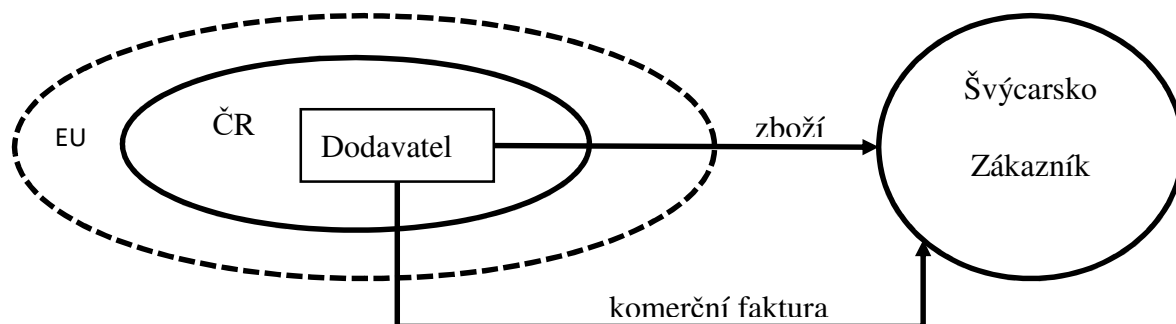
Vývozem zboží se rozumí vývoz zboží z území EU do státu mimo EU a tyto plnění jsou v naprosté většině případů osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.

3.2.1 Vývoz zboží

Vývoz zboží je formálně uskutečněn, až jakmile je zboží propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit nebo je propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz z celního území EU. Zároveň se o vývoz bude jednat, pokud je zboží

uloženo do SCS nebo SCP a následně vráceno zpět do tuzemska. Vývoz zboží může být uskutečněn vlastníkem zboží, přímým zástupcem nebo nepřímým zástupcem.

Obr. 3.6 Vývoz zboží



Zdroj: Benda (2015, s. 154), vlastní úprava.

3.2.2 Osvobození od daně při vývozu zboží

Vývoz zboží je osvobozen od daně dle § 66 ZDPH, pokud je zboží přepraveno z tuzemska na území mimo EU. Jak tvrdí Benda (2015, s. 155) „*Základní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně je propuštění zboží do režimu vývozu (nebo do některého z dalších, výše uvedených režimů) a fyzický transport daného zboží na území mimo Evropského společenství a schopnost tento vývoz prokázat.*“ Další podmínkou je, že přeprava je uskutečněna prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou. Přepravu může také uskutečnit kupující, který nemá v tuzemsku sídlo, provozovnu ani místo pobytu. Jde zejména o případy, kdy si dopravu zboží zajišťuje zahraniční subjekt na vlastní účet. Pokud by měl kupující v tuzemsku sídlo, místo bydliště nebo provozovnu, nejednalo by se o vývoz zboží, který by byl osvobozený od daně, ale jednalo by se o zdanitelné plnění (Galočík, 2016).

3.2.3 Místo plnění

Vývoz zboží chápeme jako dodání zboží spojené s dopravou nebo odesláním. Na určení místa plnění uplatníme § 7 odst. 2 ZDPH, místo plnění je tam, kde se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží. Současně je nutno ověřit, zda plátce splňuje podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od DPH.

3.2.4 Předmět daně

Předmětem daně je vývoz zboží, jehož přeprava nebo odeslání začíná v tuzemsku. Může nastat situace, kdy český plátcе daně, dodává zboží do Norska, ale zboží se momentálně nachází např. v Německu. Toto plnění nepodléhá české DPH, protože vývoz zboží začíná na území Německa a tím pádem podléhá německé DPH, a proto není nutné prověřit podmínky pro osvobození od daně. Nicméně česká společnost jakožto vlastník zboží a pravděpodobně i osoba, která podstoupila zboží celnímu prohlášení, musí toto plnění vykázat na řádce 26 českého daňového přiznání, kde se uvádějí plnění s místem plnění mimo ČR, u nichž má plátcе nárok na odpočet daně.

3.2.5 Daňový doklad při vývozu zboží

Daňový doklad při vývozu zboží přesně definuje § 33a zákona o DPH. Daňovým dokladem při vývozu zboží z území EU na území mimo EU je rozhodnutí celního úřadu s potvrzeným výstupem zboží z EU do třetí země. Dle § 66 ZDPH se považuje za vývoz zboží, propuštění zboží do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit nebo mu je přiděleno celně schválené určení zpětný vývoz. Zároveň je, podle § 66 ZDPH, za vývoz označováno rozhodnutí celního orgánu o umístění zboží do SCS nebo SCP v tuzemsku. Daňový doklad se podává pouze v elektronické podobě. Vývozce podává návrh na propuštění zboží do celního režimu elektronicky, v předepsaném formátu a v podobě, která umožňuje komunikaci s celním orgánem. Daňovým dokladem je elektronická podoba a proto plátcе takový daňový doklad nemusí zajišťovat v listinné podobě, protože správce daně má přístup do databáze, takže má možnost si kdykoliv zjistit u konkrétního plátcе stav vývozních nebo dovozních plnění. Obvykle s celním orgánem komunikuje plátcе skrze svého zástupce, tzv. celního deklaranta. Plátcе daně si musí zajistit u svého zástupce přístup ke svým daňovým dokladům, což jsou datové zprávy z databáze vývozce.

3.2.6 Osoba povinná přiznat daň

Ve většině případů jsou splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží od DPH, a proto se daň neodvádí. Pokud by nastala situace a podmínky pro osvobození vývozu zboží od DPH by nebyly splněny, jednalo by se o klasické zdanitelné plnění. V tomto případě by osobou povinnou přiznat daň byl dodavatel zboží, pokud je registrovaný k DPH.

3.2.7 Okamžik vzniku povinnosti vykázat osvobozené plnění

Jestliže jsou splněny všechny podmínky pro uplatnění osvobození, daňová povinnost nevzniká. Plátcí, který uskutečnil vývoz zboží, zůstává povinnost tuto skutečnost uvést do daňového přiznání jako osvobozené plnění.

Do konce roku 2009 bylo vykázáno osvobozené plnění v daňové přiznání, za zdaňovací období, ve kterém došlo k přijetí úplaty nebo k fyzickému dodání zboží a to za podmínky a to k datu, které nastalo dříve. S vykázáním osvobozeného plnění se mohlo posunovat v času, např. jestliže vývozce nepožadoval platbu předem a tím pádem povinnost vykázat osvobozené plnění bylo dnem dodání zboží. Velmi velkou roli zde hrály dodací podmínky incoterms, kdy např. při stanovení dodacích podmínky EX WORK, mohlo dojít k datu dodání zboží již dnem, kdy si odběratel převzal zboží v závodě dodavatele. Naopak při stanovení dodacích podmínek DAP došlo k datu dodání až dodáním zboží na místo určení.

Od 1. ledna 2010 vznikla povinnost vykázat osvobozený vývoz zboží v daňovém přiznání za období, kdy zboží skutečně opustilo území EU a tato skutečnost je potvrzena celním orgánem. Tedy od roku 2010 není vykázání osvobození od daně ovlivňováno dodacími podmínkami a žádný vliv už nemá ani přijetí úhrady za dodané zboží (Benda, 2015).

3.2.8 Daňová povinnost

Jak již je zmíněno v předešlých bodech, většina případů vývozu zboží je od daně osvobozena a tím pádem nevzniká žádná daňová povinnost. Plátce však stále má povinnost vykázat toto osvobození od daně v daňovém přiznání na řádku 22.

V případech kdy je úplata sjednána v cizí měně, musí být přepočten proveden podle kurzu devizového trhu České národní banky platného ke dni, kdy zboží opustilo území EU.

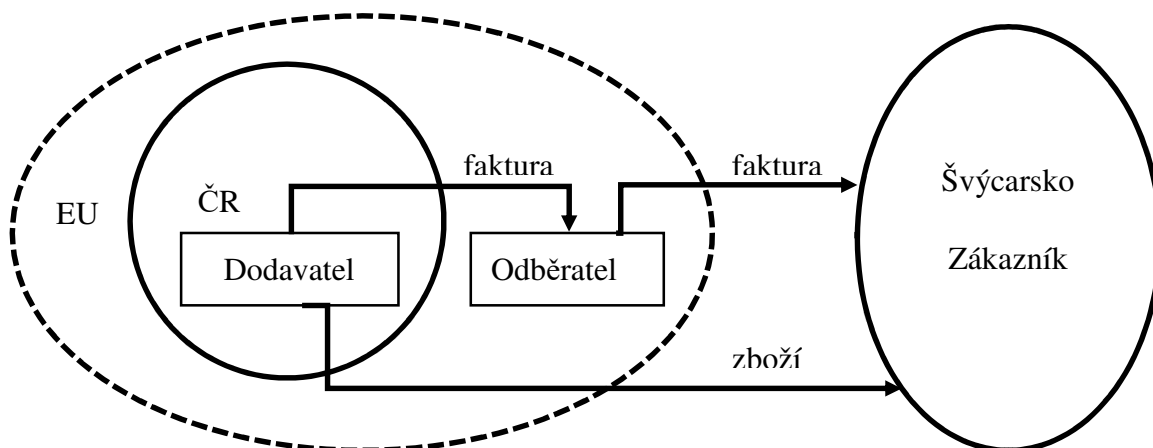
3.2.9 Nárok na odpočet daně

Vývoz zboží představuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a dodavatel tedy má nárok na odpočet daně ve spojení s přijatými zdanitelnými plněními.

3.2.10 Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů

Obvykle se do procesu vývozu zboží zapojuje, stejně jako při dodání zboží do EU, více subjektů. Zda půjde o osvobození od DPH či nikoli, bude záležet na tom, odkud tyto osoby pocházejí a kdo zabezpečuje přepravu.

Obr. 3.7 Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů



Zdroj: Benda (2015, s. 160), vlastní úprava.

Pokud budeme hovořit o vývozu zboží prostřednictvím jiných odběratelů, můžeme si představit příklad, kdy máme českého dodavatele, který je plátcem daně a dodává zboží svému odběrateli, který je z jiného členského státu EU, ale zboží bude dovezeno zákazníkovi na místo určení mimo území EU a český dodavatel zajišťuje navržení tohoto zboží do režimu vývozu. Jakmile se do vývozu zboží zapojuje více subjektů, je nutno důkladněji prozkoumat splnění podmínek osvobození od daně. Jelikož český dodavatel zajišťuje navržení tohoto zboží do režimu vývozu, tak to znamená, že bude uveden jako vývozce v JSD, kterým je zboží propuštěno do celního režimu vývozu a tímto propuštěním je následně potvrzen výstup zboží z území EU, což bude daňovým dokladem. Nutností je prověření způsobu dopravy, jelikož za vývoz zboží osvobozený od daně se považuje pouze vývoz zboží, kdy přepravu zajišťuje vývozce nebo jím zmocněná osoba nebo kupující či jím zmocněná osoba, pokud nemá kupující v tuzemsku sídlo, provozovnu nebo místo pobytu. Z toho vyplývá, že pokud by nastala situace, kdy by dopravu zajišťoval až zákazník z místa určení, tak by se nejednalo o vývoz zboží osvobozený od daně, protože zákazník by v tomto případě nebyl k dodavateli ve vztahu kupujícího. Zákazník kupuje zboží od odběratele z JČS. V tomto případě by vývoz podléhal české DPH a osobou povinnou přiznat daň by byl český dodavatel (Benda, 2015).

Daňová povinnost nevzniká, ale plátce má povinnost vykázat uskutečněný vývoz zboží ve svém daňovém přiznání, které se bude vázat k období, ve kterém zboží skutečně opustilo území EU na základě potvrzení výstupu zboží celním orgánem. Plátce tento konkrétní vývoz uvede na řádku 22 daňového přiznání jako plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně.

Nárok na odpočet má dodavatel, protože vývoz zboží představuje osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně u souvisejících přijatých plnění.

Souhrnné hlášení a ani výkaz intrastatu nebudeme stejně jako u dovozu vykazovat.

3.2.11 Vývoz zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státu nebo zahraniční osobou

V praxi se běžně setkáváme s případy, kdy např. slovenská obchodní společnost nakoupí zboží v ČR. Slovenská společnost nemá v ČR sídlo, místo podnikání, místo pobytu ani stálou provozovnu pro účely ZDPH. Hned poté co slovenská společnost zboží nakoupí, tak se jej rozhodne vyvézt na území mimo EU, ať už sám nebo za pomoci zmocněné osoby. Celní řízení zařizuje slovenská společnost, jakmile bude vývoz zboží z celního hlediska ukončen, zašle slovenská společnost českému dodavateli potřebnou dokumentaci o výstupu zboží z území EU, dokladu o zajištění přepravy. Následně slovenská společnost prodá nakoupené zboží zákazníkovi, přičemž převod vlastnického práva přejde na konečného zákazníka až mimo území EU (Benda, 2015).

Místo plnění je opět v ČR, jelikož se v podstatě jedná o dodání zboží s přepravou, a dle § 7 odst. 2 ZDPH je místem plnění místo, kde přeprava nebo odesílání začíná.

Protože se český dodavatel nepodílel na celním řízení a tím pádem není ani uveden jako vývozce na JSD, může tak český dodavatel na dodání zboží uplatňovat osvobození od daně, pokud má dle § 66 ZDPH vývozní JSD, na kterém je celním orgánem potvrzen výstup zboží z EU.

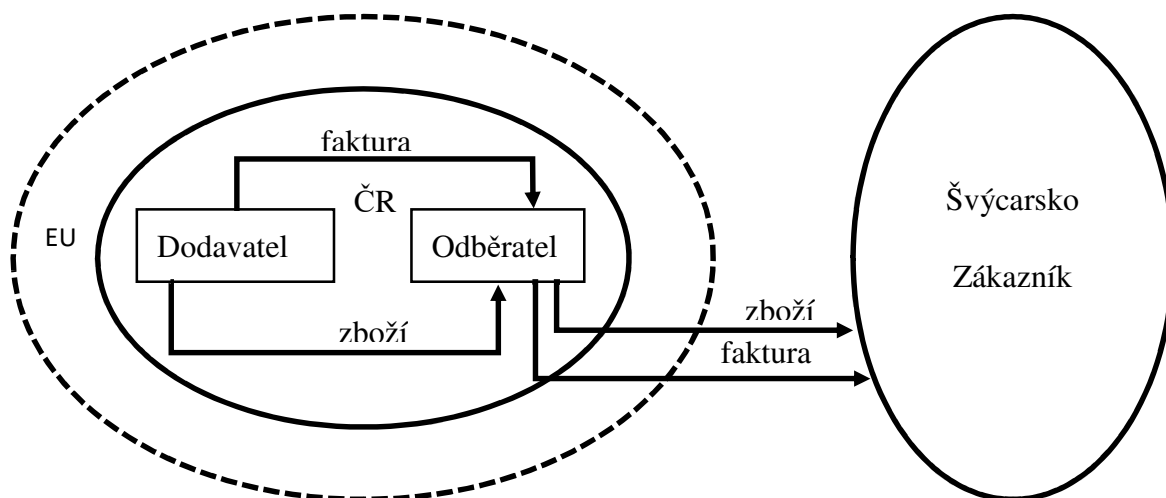
Český plátce daně, má povinnost vykázat ve svém daňovém přiznání osvobození od daně a to ke dni, ke kterému bylo zboží vyvezeno z území EU.

Souhrnné hlášení a výkaz intrastatu plátce nevykazuje.

3.2.12 Dodání zboží v ČR pro účely jeho následného vývozu

V této modelové situaci, se transakce účastní dodavatel a odběratel z ČR a nastane problém s podmínkami pro osvobození zboží od daně. Česká společnost nakoupí od další české společnosti zboží, které následně chce vyvézt mimo území EU. Mezi dodavatelem a odběratelem jsou smlouveny dodací podmínky EX WORK. Což znamená, že odběratel si zajišťuje dopravu ze závodu dodavatele až do místa určení, které je mimo území EU. Návrh zboží do režimu vývoz bude předkládat český odběratel.

Obr. 3.8 Dodání zboží v ČR pro účely jeho následného vývozu



Zdroj: Benda (2015, s. 165), vlastní úprava.

Místo plnění je v tomto případě v ČR, protože dodání zboží mezi dodavatelem a odběratelem představuje tuzemské zdanitelné plnění.

Z pohledu dodavatele se nejedná o vývoz zboží osvobozeného od daně, přestože bylo zboží přímo ze závodu dodavatele přepraveno odběratelem. Nastává zde problém s podmínkou pro osvobození zboží od daně, jelikož v tomto případě sice kupující zajišťuje přepravu, ale kupující má v tuzemsku své sídlo a tím pádem není splněná podmínka pro osvobození zboží od daně. Z pohledu odběratele, který realizuje vývoz zboží, se jedná o vývoz zboží osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně.

Daňová povinnost vzniká dodavateli, z důvodu uskutečnění tuzemského zdanitelného plnění, v podobě dodání zboží, dle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH. Daňová povinnost vzniká dnem dodání nebo dnem přijetí úplaty a to dnem, který nastane dříve. Pokud odběratel splní podmínky pro osvobození zboží od daně, ve svém daňovém přiznání pouze deklaruje vývoz zboží jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet.

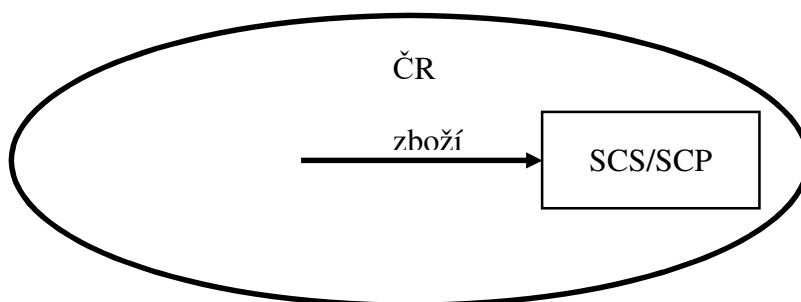
Výše základu daně na straně dodavatele je rovna úplatě, kterou obdržel od odběratele. Do základu daně se musí připočíst vedlejší výdaje spojené s uskutečněním dodáním zboží.

Nárok na odpočet daně si uplatní odběratel, pokud splnil výše zmíněné podmínky pro osvobození vývozu zboží. Nárok na odpočet u dodavatele vzniká za období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.

3.2.13 Umístění zboží do SCS nebo SCP

Od 1. ledna 2005 se pro účely DPH považuje za vývoz zboží umístění zboží do SCS nebo SCP v tuzemsku.

Obr. 3.9 Umístění zboží do celního pásma či skladu



Zdroj: Benda (2015, s. 168), vlastní úprava.

Podle čl. 170 odst. 1 celního kodexu se nemusí celnímu orgánu oznamovat vstup zboží do SCS nebo SCP, výjimku tvoří zboží, které je uvedeno v čl. 170 odst. 2 celního kodexu.

Abychom si mohli uplatnit osvobození od daně, tak musí být zboží, které je umístěno v SCS nebo SCP písemně potvrzeno rozhodnutím celního orgánu.

Jak tvrdí Benda (2015, s. 168) „*Umístění zboží do svobodného skladu či pásma je standardním dodáním zboží spojeným s dopravou či odesláním, tj. zdanitelné plnění s místem plnění tam, kde se přeprava či odeslání začíná uskutečňovat.*“ Samozřejmostí je ověření podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od DPH.

Pokud jsou splněny podmínky pro osvobození zboží od DPH, tak plátcí nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň, ale v daňovém přiznání musí vykázat umístění zboží do SCS nebo SCP na řádku 22 daňového přiznání jakožto vývoz zboží (Benda, 2015).

Jelikož je toto plnění osvobozeno od DPH, tak plátcí vzniká povinnost vykázání tohoto plnění v daňovém přiznání a to ke dni, ke kterému bylo zboží dodáno do SCS nebo SCP na základě potvrzení o umístění zboží do SCS nebo SCP celním orgánem.

Vzhledem k tomu, že se jedná o plnění osvobozené od daně, tak nebude plátcé vypočítávat daňovou povinnost.

Plátce daně u tohoto plnění má nárok na odpočet spojený s přijatými zdanitelnými plněními, protože se jedná o osvobození od daně s nárokem na odpočet.

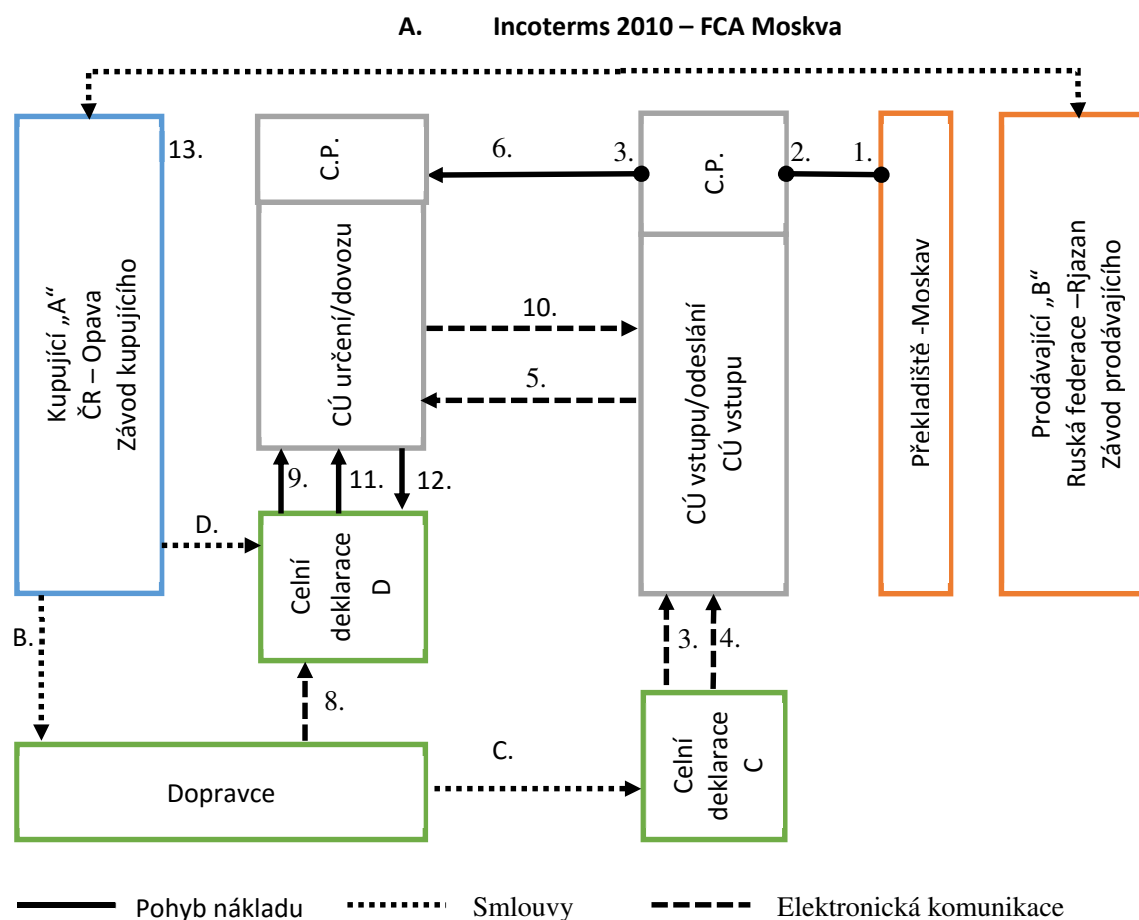
4 Praktická aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží

Aplikace DPH a celních předpisů budou autorem vysvětleny a demonstrovány na třech příkladech, z čehož dva se budou týkat dovozu zboží na území EU a jeden se zaměří na vývoz zboží z území EU. Příklady dovozu zboží se budou lišit v příjemci zboží, a to tak, že v prvním případě bude figurovat český plátcе daně a ve druhém neplátcе daně. V případových studiích bude brána v úvahu pouze silniční doprava.

4.1 Dovoz zboží plátcе daně

V případové studii se odehrává obchodní transakce mezi kupujícím z ČR a prodávajícím z Ruska.

Obr. 4.1 Dovoz zboží z celního pohledu



Zdroj: Vlastní tvorba.

Výše uvedené schéma je názorným vysvětlením dané problematiky, detaily jednotlivých kroků jsou vysvětleny v následujících bodech. Velká písmena reprezentují smlouvy a arabské číslice jednotlivé kroky probíhajícího procesu.

A. Obchodní transakce byla uzavřena mezi kupujícím - subjektem „A“ usazeným v ČR ve městě Opava (dále jen „kupující“), a prodávajícím – subjektem „B“ usazeným v Ruské federaci ve městě Rjazan (dále jen „prodávající“), za účelem nákupu ocelových ventilů od ruského dodavatele ke dni 12.3.2016 (celního kurzu ruského rublu, v období od 9.3.2016 – 29.3.2016, 33,777Kč za 100 ruských rublů, a to činí v přepočtu 1 598 000 Kč). Kupujícím bylo objednáno 300 ks ocelových ventilů (nomenklatura: 8481809990) v celkové ceně zboží 4 731 030 ruských rublů. Kupující a prodávající v rámci obchodní transakce uzavřeli kontrakt, ve kterém si smluvili dodací podmínku Incoterms 2010 – FCA MOSKVA. V rámci této dodací podmínky prodávající splní svou povinnost v okamžiku, kdy:

1. zboží dopraví na sjednané místo (překladiště v Moskvě), kde je předáno dopravci kupujícího,
2. zboží celně odbavil pro vývoz z Ruské federace (zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu celními orgány Ruské federace).

B. Kupující má povinnost na vlastní náklady smluvit dopravce (dále jen „doprovce kupujícího“), jenž dorazí na překladiště v Moskvě a převezme zde zboží od dopravce prodávajícího.

C. Dopravce má smlouvenou celní deklaraci (dále jen „celní deklarace C“), která za něj komunikuje s celním úřadem (dále jen „CÚ“).

D. Kupující má smlouvenou celní deklaraci (dále jen „celní deklarace D“), která jej zastupuje v celním řízení. Kontaktní informace na celní deklaraci D jsou uvedeny v CMR a na základě těchto kontaktních informací ji dopravce kontaktuje při svém příjezdu na CÚ určení.

1. Z nákladního automobilu dopravce prodávajícího, je zboží (ocelové ventily), na překladišti v Moskvě, přeloženo do dopravního prostředku dopravce kupujícího. Dopravci kupujícího jsou předány doklady (faktura, CMR, vývozní celní prohlášení atd.). V tomto okamžiku prodávající splnil své povinnosti vyplývající z dohodnuté dodací podmínky FCA Moskva. Dopravce odjíždí k CÚ výstupu z Ruské federace (resp. Běloruska – celní unie – mezi Ruskem a Běloruskem není celní hranice).

2. Dopravce kupujícího přijíždí k hraničnímu přechodu. Zde se na jedné straně hraničního přechodu nachází:

CÚ na Běloruské straně, který plní roli:

- a) CÚ výstupu, který potvrzuje výstup zboží z celní unie prodávajícímu.

CÚ na Polské straně (ve Společenství), který plní roli:

- a) CÚ vstupu (pro projednání tzv. ESD, viz dále),
- b) CÚ odeslání (při propuštění zboží do režimu tranzitu).

Dopravce kupujícího nejdříve předloží zboží, doklady a vývozní celní prohlášení, které bylo vystaveno v Ruské federaci, běloruskému CÚ výstupu. Pracovníci tohoto úřadu potvrdí výstup zboží z území Ruské federace resp. Běloruska (celní unie). Poté se dopravce přesune na polskou stranu hraničního přechodu.

3. Současné celní předpisy stanoví, že před vstupem zboží na území Společenství je nutné na dovážené zboží podat CÚ vstupu, tzv. vstupní souhrnné celní prohlášení (dále jen „ESD“ – z anglického **E**ntry **S**ummary **D**eclaration). ESD obsahuje souhrn dat (údajů, informací) o dováženém zboží, které jsou celním orgánům poskytovány ještě dříve, než zboží vstoupí na celní území Společenství. ESD se podává výhradně elektronicky (mimo stanovené výjimky) a podává jej zpravidla ten, kdo zboží převáží, nebo ten, kdo za dopravu přebírá odpovědnost, popř. jakákoliv další oprávněná osoba (musí mít povolení k elektronické komunikaci s CÚ vstupu). V tomto případě, kdy je zboží dopravováno po silnici, je nutné podat ESD nejméně hodinu před příchodem zboží na CÚ vstupu. CÚ na polské straně hraničního přechodu tedy nejdříve plní roli CÚ vstupu, kdy na základě údajů z podaného a přijatého ESD rozhodne, zda zboží uvedenému v ESD povolí, či nepovolí vstup na celní území Společenství, a zda u tohoto zboží bude provedena kontrola. Podání ESD zajišťuje dopravci kupujícího celní deklarace „C“, která má svou pobočku na polské straně hraničního přechodu, a to na základě plné moci mezi dopravcem a celní deklarací C. Pro účely podání ESD, ale i pro další celní operace musí být jak celní deklarace C, tak i dopravce kupujícího zaregistrováni u celních orgánů státu, kde mají své sídlo (každému subjektu je vydáno tzv. EORI číslo).
4. Po-té co bylo dopravci kupujícího povoleno se zbožím a předloženými doklady vstoupit na území Společenství, je nutné, aby bylo navrženo další celně schválené určení, v případě bude navržen celní režim vnějšího tranzitu Společenství – T1. Navržení tohoto

celního režimu se děje tak, že je podáno tzv. tranzitní celní prohlášení (dále jen „TCP“). Toto TCP se zpravidla opět podává elektronicky do systému NCTS. Po přijetí a propuštění TCP do celního režimu vnějšího tranzitu Společenství – T1, je dopravní prostředek, resp. zboží, poukázáno od CÚ odeslání k CÚ určení (musí být doručeno ve stanovené lhůtě, s neporušenou celní závěrou, popř. i po stanovené celní cestě). Polský celní úřad bude tedy v tomto případě plnit roli CÚ odeslání. Roli CÚ určení bude plnit CÚ, kde má kupující zájem navrhnout další celně schválené určení a kde má tedy dopravce kupujícího zboží dopravit - v tomto případě to bude Opava. TCP, na základě plné moci, podá za dopravce kupujícího celní deklarace C, která bude vystupovat při podání TCP jako deklarant, kterého nazýváme v režimu tranzitu hlavní povinný (osoba podávající TCP). Při podání TCP je nutné, aby hlavní povinný zajistil možný celní dluh, který by vznikl v případě, kdyby zboží nebylo CÚ určení dodáno. Možný celní dluh je možné zajistit různými způsoby, např. složení celní jistoty na účet CÚ odeslání, poskytnutí záruční listiny, poskytnutí tzv. souborné jistoty atd. V tomto případě zajištění celního dluhu provede celní deklarace C (hlavní povinný), která disponuje soubornou jistotou pro tranzitní celní režim, kdy její výši vypočte a navrhne v podaném TCP. Vypočtenou a navrženou soubornou jistotu může CÚ odeslání schválit nebo zamítnout a požadovat vyšší celní jistotu než je navrhována. Zpravidla se výše celního dluhu vypočte z ceny uvedené na faktuře za zboží, kdy je vypočteno clo + další možné poplatky (např. DPH, SPD atd. platné v zemi vstupu). Po propuštění TCP do celního režimu vnějšího tranzitu Společenství - T1 je z této souborné jistoty možný celní dluh „zablokován“ a bude uvolněn, až skutečně dojde k dodání zboží CÚ určení.

Výše možného celního dluhu pro tranzitní operace:

$$\text{Hodnota zboží} = 1\,598\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Clo} = \text{Hodnota zboží} \cdot \text{Celní sazba} \quad (4.1)$$

$$\text{Clo} = 1\,598\,000 \cdot 2,2\% = 35\,156 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH}_{\text{státu vstupu}} = (\text{Faktura}_{\text{zboží}} + \text{Clo}) \cdot \text{DPH}_{\text{Polsko}} \quad (4.2)$$

$$\text{DPH}_{\text{státu vstupu}} = (1\,598\,000 + 35\,156) \cdot 0,23 = 375\,625,88 \sim 375\,626 \text{ Kč}$$

$$\text{Možný zajišťovaný celní dluh}_{\text{tranzit}} = \text{DPH}_{\text{státu vstupu}} + \text{Clo} \quad (4.3)$$

$$\text{Možný zajišťovaný celní dluh}_{\text{tranzit}} = 375\,626 + 35\,156 = 410\,782 \text{ Kč}$$

5. CÚ odeslání rovněž zasílá prostřednictvím systému NCTS CÚ určení elektronickou zprávou o propuštění zboží do celního režimu vnějšího tranzitu Společenství – T1.
6. Po propuštění zboží do celního režimu vnějšího tranzitu T1 dopravce kupujícího odjíždí od CÚ odeslání k CÚ určení. Jak již bylo řečeno výše CÚ odeslání stanoví hlavnímu povinnému lhůtu, kdy je nutné TCP předložit CÚ určení. Tato lhůta je stanovena v závislosti na vzdálenosti mezi CÚ odeslání a CÚ určení.
7. Dopravce kupujícího dorazí do celního prostoru (dále jen „C.P.“) CÚ určení. Tento CÚ určení bude kromě této role (celní režim vnějšího tranzitu Společenství – T1 zde bude ukončen) plnit i roli CÚ dovozu (bude zde navrženo další celně schválené určení, v tomto případě celní režim volného oběhu).
8. Dle pokynů, které má k dispozici (např. z dokladu CMR), kontaktuje dopravce kupujícího osobu, která jej bude v celním řízení zastupovat. V tomto případě kupující zplnomocnil k dalšímu zastupování své osoby celní deklaraci D, jež má svou pobočku u CÚ určení/dovozu, která bude v celním řízení vystupovat jako nepřímý zástupce – deklarant (pozn.: Nepřímé zastoupení poskytuje zástupci jistou volnost v jednání a rozhodování, jež je činěno jménem nepřímého zástupce ve prospěch zastupovaného deklaranta. Nepřímý zástupce je vázán stanoveným cílem, kterého svým jednáním má dosáhnout v zájmu zastoupeného. Odpovědnost deklaranta za výsledek jednání nepřímého zástupce je zmírněna jeho spoluúčastí. Znamená to tedy, že deklarant není z odpovědnosti vypuštěn, ale dělí se o ni solidárně se svým nepřímým zástupcem. V nepřímém zastoupení má vůči celnímu orgánu odpovědnost jak zastupovaný, tak solidárně i nepřímý zástupce a v praxi je tato spoluúčast realizována tak, že každý plně odpovídá za to, co sám konal. Nepřímý zástupce má však vůči zastupovanému i odpovědnost za škodu, pokud mu ji způsobí svým jednáním. Odpovědnost je buď obecná, nebo v rozsahu stanoveném smlouvou).
9. Dopravce kupujícího předá veškeré doklady, které má k dispozici celní deklaraci D. Celní deklarace D na základě dokladů a informací, které má získala od kupujícího či dopravce (faktury za zboží, za dopravu, za překládku atd.) vypíše celní prohlášení do celního režimu volného oběhu (dále jen „CP“), jež vytvoří buď elektronicky (nutné povolení k elektronické komunikaci s CÚ určení/dovozu) nebo písemně (na tiskopisu JSD). Celní deklarace D podá TCP s dalšími doklady na CÚ určení/dovozu, kdy je nejdříve ukončen režim vnějšího tranzitu Společenství – T1 (již v tomto okamžiku může provést fyzickou nebo dokladovou kontrolu, dle údajů a dokladů předloženého TCP).

10. Po ukončení režimu vnějšího tranzitu Společenství - T1, se v systému NCTS generuje od CÚ určení/dovozu k CÚ odeslání elektronická zpráva, že zboží bylo dodáno a vnější tranzit Společenství – T1 je ukončen. V tomto okamžiku CÚ odeslání uvolňuje dříve blokovanou částku souborné jistoty hlavního povinného, který jí může použít na další tranzitní operace.
11. Celní deklarace D podá CP, spolu s doklady uvedenými v přílohách CP, na CÚ určení/dovozu. Mezi předkládané doklady zpravidla patří:
- a) faktura za zboží
 - b) faktura za dopravu, pojištění, překládku – v tomto příkladu dopravce kupujícího fakturoval kupujícímu dopravu v celkové částce 101 250,- CZK (pro celní účely je tato částka rozdělena na čtyři úseky:
 - I) náklady na dopravu, které se týkají dopravy až na místo vstupu na území Společenství (úsek Moskva – hranice Společenství) = 54 000,- CZK
 - II) náklady na dopravu, které se týkají dopravy z místa vstupu do Společenství do místa vstupu do ČR (úsek Společenství – hranice PL/ČR) = 40 000,- CZK
 - III) náklady na dopravu, které se týkají dopravy z místa vstupu do České republiky do místa vykládky v ČR (hranice PL/ČR – místo vykládky v ČR) = 7 000,- CZK
 - IV) náklady na dopravu, které se týkají dopravy z CÚ určení/dovozu do závodu kupujícího v ČR = 250,- CZK
 - c) dodací list
 - d) přepravní listy CMR
 - e) certifikáty o materiálovém (chemickém) složení výrobku atd.
12. Po přijetí CP opět může CÚ určení/dovozu provést fyzickou nebo dokladovou kontrolu zboží a deklarovaných údajů uvedených v CP. V případě, kdy podané CP je CÚ určení/dovozu shledáno jako nezávadné, je zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu, a je sdělen vyměřený celní dluh (clo + další případné poplatky), který celní deklarace D buď zaplatí okamžitě v hotovosti, nebo vzniklý celní dluh byl před propuštěním zajištěn a celní dluh může být uhrazen ve lhůtě 10 dnů od propuštění. Opět je zde možnost využít různých forem zajištění celního dluhu (celní jistota, záruční listina, souborná jistota atd.).

Celní deklarace D disponuje soubornou jistotou pro zajištění celního dluhu, takže v podaném CP bude uvedeno evidenční číslo GRN souborné jistoty. Z této souborné jistoty se vyměřený celní dluh „zablokuje“ a bude uvolněn, až skutečně dojde k jeho zaplacení (splatnost cla 10 dní od propuštění do celního režimu volného oběhu).

Základem pro výpočet celního dluhu je tzv. celní hodnota. Primárním pravidlem je, že se celní hodnota dovezeného zboží zakládá na ceně skutečně placené za dovezené zboží, k níž se dle celních předpisů přičítají další připočitatelné položky (např. doprava, která se uskutečnila mimo Společenství, provize, licenční poplatky atd.). U plátce DPH není CÚ určení/dovozu správce daně a tedy vyměřuje pouze clo + další poplatky nikoliv DPH.

Celní dluh vypočtený CÚ určení/dovozu, který je zajištěn soubornou jistotou celní deklarace D:

$$\text{Celní hodnota} = \text{hodnota zboží} + \text{doprava}_{\text{mimo EU}} \quad (4.4)$$

$$\text{Celní hodnota} = 1\,598\,000 + 54\,000 = 1\,652\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{CLO} = \text{Celní hodnota} \cdot \text{sazba cla} \quad (4.5)$$

$$\text{CLO} = 1\,652\,000 \cdot 2.2 = 36\,344 \text{ Kč}$$

$$\text{Vypočtený a zajištěný celní dluh} = 36\,344 \text{ Kč}$$

CP je dle zákona o dani z přidané hodnoty daňovým dokladem, neboť se jedná o rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu volný oběh. Plátce daně, pokud se jedná o měsíčního plátce daně, má povinnost tuto skutečnost uvést ve svém daňovém přiznání za měsíc, ve kterém bylo zboží propuštěno do výše zmíněného celního režimu.

Daňová povinnost:

$$\text{ZD} = \text{celní hodnota} + \text{doprava}_{II} + \text{doprava}_{III} + \text{doprava}_{IV} + \text{Clo} \quad (4.6)$$

$$\text{ZD} = 1\,652\,000 + 40\,000 + 7\,000 + 250 + 36\,344 = 1\,735\,594 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH}_{\check{C}R} = \text{ZD} \cdot \text{sazba DPH}_{\check{C}R} \quad (4.7)$$

$$\text{DPH}_{\check{C}R} = 1\,735\,594 \cdot 21\% = 364\,474,74 \text{ Kč} \sim 364\,475 \text{ Kč}$$

Kupující za dovoz ocelových ventilů musí přiznat a zaplatit v souhrnu 400 819 Kč. Z této částky 36 344 Kč odvede celnímu orgánu a 364 475 Kč přizná ve svém daňovém přiznání k DPH za měsíc březen, viz Příloha č. 3.

4.2 Dovoz zboží neplátcí daně

Případová studie, ve které probíhá obchodní transakce mezi dodavatelem z Ruska a českým neplátcem daně, je analogická k obchodní transakci v podkapitole 4.1.

Postup při vyřizování celního režimu tranzit je totožný a se stejnými procesy komunikace.

Odlišnost této případové studie spočívá ve správcovství daně, a to tak, že při dovozu zboží neplátcí je správcem DPH celní orgán, který vyměří a také vybere DPH.

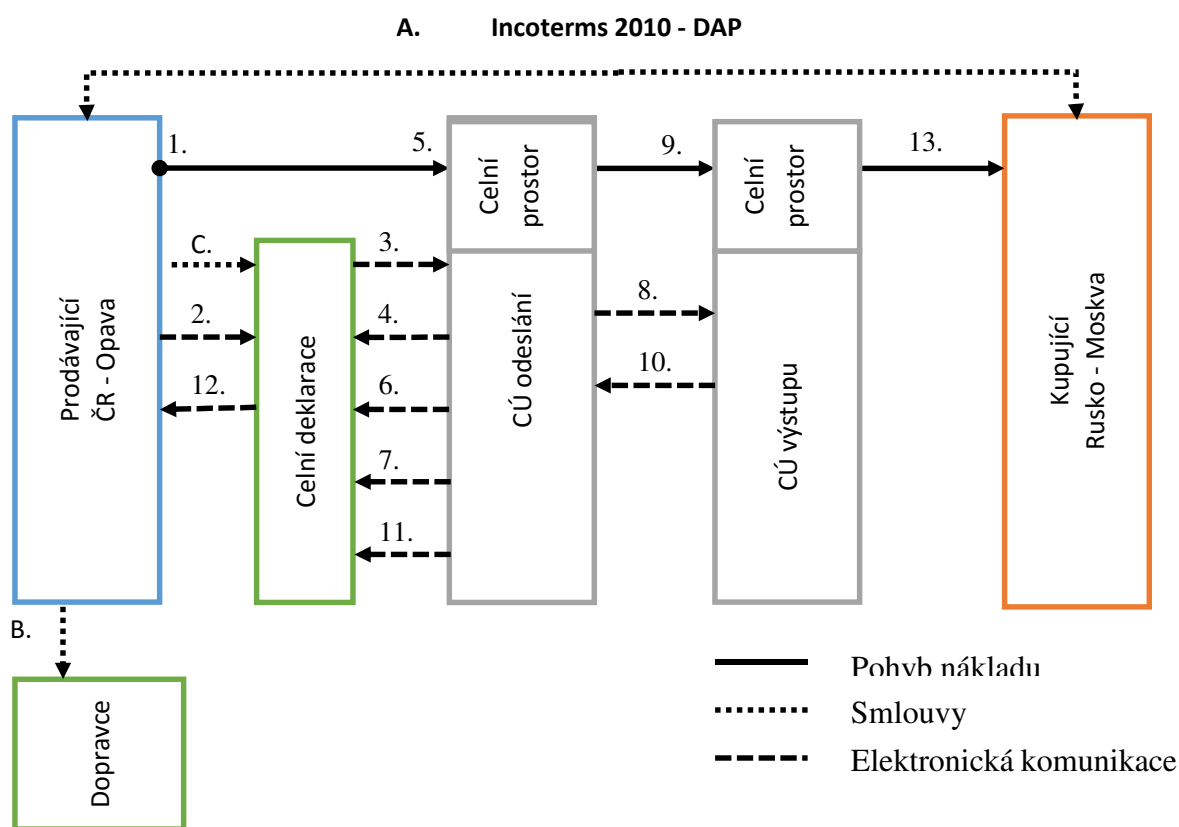
Nejednotnost mezi těmito případy vzniká při propuštění zboží do celního režimu volný oběh, kdy český neplátce obdrží od celního orgánu platební výměr, který je nejen ve výši cla, ale i tuzemského DPH. Tímto neplátcí vzniká povinnost zaplatit clo a DPH zároveň, a to ve lhůtě 10 dnů po obdržení platebního výměru.

Český neplátce daně odvede CÚ celkem 400 819 Kč a z toho DPH ve výši 364 475 Kč a CLO ve výši 36 344 Kč. Neplátce nepodává přiznání k DPH a nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

4.3 Vývoz zboží

Prodávající z ČR vyváží ocelové ventily ruskému kupujícímu. Objednávka na 300 ks ocelových ventilů (nomenklatura zboží: 8481809990), v celkové ceně 500 000 Kč. Kupující a prodávající si smluvili dodací podmínky incoterms 2010 - DAP Moskva. Místem určení je závod kupujícího.

Obr. 4.2 Vývoz zboží z celního pohledu



Zdroj: Vlastní tvorba.

Výše uvedené schéma je názorným vysvětlením dané problematiky, detaily jednotlivých kroků jsou vysvětleny v následujících bodech. Velká písmena reprezentují smlouvy a arabské číslice jednotlivé kroky probíhajícího procesu.

A. Kupující a prodávající mezi sebou uzavřeli kontrakt na vývoz ocelových ventilů z ČR do Ruska. Součástí kontraktu jsou dodací podmínky incoterms 2010 DAP Moskva, kdy prodávající zajišťuje dopravu až na místo určení v Rusku, v tomto případě je to závod kupujícího. Riziko spojené s přepravou zboží do místa určení nese prodávající.

B. Prodávající využije k přepravě zboží do Ruska dopravce.

C. Prodávající nemá povolení k elektronické komunikaci s celními orgány, proto využije ke vzájemné komunikaci celní deklaraci.

1. Zboží je v závodě prodávajícího naloženo na nákladní automobil.
2. Prodávající kontaktuje celní deklaraci, které předá všechny potřebné dokumenty k podání elektronického vývozního celního prohlášení, z toho důvodu, že pro vývoz zboží existuje již pouze elektronická komunikace.
3. Celní deklarace zpracuje dokumenty, které obdržela od prodávajícího a podá elektronické vývozní CP na CÚ odeslání.
4. Celní deklarace automaticky obdrží od celního IT systému datovou zprávu o registraci vývozu, součástí této registrace je přidělení MRN čísla. MRN číslo slouží jako identifikátor zásilky určené k vývozu zboží.
5. Dopravce se dostaví se zbožím do C.P., kde proběhne kontrola nákladu.
6. Nákladní automobil vstoupí do C.P., celní orgán automaticky odesílá celní deklaraci datovou zprávu o přijetí vývozu.
7. Pokud proběhla kontrola nákladu bez problémů a všechny náležitosti jsou v pořádku, CÚ odeslání odesílá další datovou zprávu, která informuje celní deklaraci o propuštění zboží do vývozního celního režimu. Zároveň CÚ vydá tzv. vývozní doprovodný doklad, který doprovází zboží až na CÚ výstupu.
8. Celní orgán nekontaktuje pouze celní deklaraci, ale i CÚ výstupu, kterým je hraniční přechod, skrze který by měl nákladní automobil opustit EU. CÚ výstupu obdrží informaci, že k němu míří nákladní automobil s určitým zbožím, s příslušným MRN číslem nákladu a místem určení vývozu.
9. Dopravce dorazí s nákladem na CÚ výstupu, kde proběhne výstupní kontrola nákladu a příslušných dokladů.
10. Kontrola proběhla v pořádku a CÚ výstupu řádně ukončil vývozní CP, a ihned o této skutečnosti vyrozuměl CÚ odeslání.
11. CÚ odeslání po příjmu datové zprávy od CÚ výstupu, neprodleně informuje celní deklaraci o řádném ukončení vývozního celního režimu. Řádným ukončením vývozního celního

prohlášení je prokázáno, že zboží nevstoupilo na vnitřní trh EU, a proto jej není nutno zatěžovat DPH.

12. Celní deklarace informuje prodávajícího o řádném ukončení vývozního celního prohlášení a předá mu kopii daňového dokladu, kterým je právě řádné ukončení vývozního celního prohlášení.

13. Zboží je na cestě do místa určení, kde je přeprava ukončena a zboží předáno kupujícímu.

Vzhledem k tomu, že český plátce daně zajišťuje přepravu, a ta fyzicky započala na území ČR, je toto plnění osvobozené, s nárokem na odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Přestože jsou splněny podmínky pro osvobození, má plátce daně stále povinnost vývoz zboží přiznat ve svém daňovém přiznání, viz Příloha č. 4.

4.4 Vlastní návrh právní úpravy

Autor se při tvorbě vlastního návrhu právní úpravy dotazoval pracovníků celního a finančního úřadu, jaký by byl jejich návrh řešení, za účelem zamezení celních nebo daňových úniků v sektoru dovozu. Majoritní část respondentů odpověděla, že větší úniky shledávají v oblasti daňové než celní, a to z důvodu obvykle vyšší procentuální sazby DPH oproti clu, čímž vzniká dovozci vyšší daňové zatížení než celní, což vede k jeho nepřiznání. Autor se s výše uvedeným tvrzením ztotožňuje, za problém samotný však považuje rozdělené správcovství daně, jež umožňuje realizaci těchto podvodů a z toho důvodu se rozhodl zaměřit na tuto problematiku.

Tento typ podvodů je z pohledu státního rozpočtu nejvíce znatelný, protože celní úniky typu špatně zvolené celní sazby případně nelegálních dovozů jsou efektivně kontrolovány celními orgány ještě před propuštěním zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

Do 31. prosince 2004 bylo DPH i clo vyměřováno a vybíráno celními orgány při propuštění zboží do celního režimu volný oběh. Pokud DPH nebylo uhrazeno při celním řízení, tak bylo zajištěno celní jistotou. To znamená, že celní orgán nepustil zboží do výše zmíněného celního režimu, dokud nebylo zajištěno clo, všechny daně a poplatky související s dovozem zboží. Ze zákona vyplývalo, že clo a DPH bylo zároveň uhrazeno nejpozději do 10 dnů od obdržení platebního výměru. Dvozcce mohl následně ve svém daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet daně.

Po novelizaci zákona č. 234/2004 Sb. s účinností od 1. ledna 2005, byla převedena správa daně z celního orgánu na finanční orgán při dovozu zboží plátcem daně, čímž vzniklo rozdělné správcovství daně. Za účelem zefektivnění výběru dovozního DPH, zřídilo Generální finanční ředitelství tzv. centrální registr jednotných správních dokladů (dále jen „CR JSD“), jenž umožňoval finančním orgánům monitoring dovozu, který informuje o objemu dovozu, hodnotě dovozu, za jaké období a zúčastněné strany.

Tyto daňové úniky vznikají, když se český plátc daně zaregistruje k DPH, čímž se stane měsíčním plátcem DPH. Ten v průběhu daňového období dováží zboží ze třetích zemí, tím mu vzniká celní povinnost v podobě cla a daňová povinnost v podobě přiznání dovozu ve svém daňovém přiznání za daný měsíc. Může se stát, že plátc daně po řádném ukončení dovozu,

z celního pohledu (zaplacení cla), nepodá daňové přiznání. Po uplynutí lhůty pro přiznání a zaplacení DPH se jej finanční orgán snaží kontaktovat, avšak plátce daně se stává osobou nekontaktní, a protože s danou osobou nedokáže finanční orgán komunikovat, není v jeho silách vybrat dlužnou částku.

Český plátce daně má při uskutečňování dovozu zboží obvykle nárok na odpočet daně. To znamená, že jeho daňová povinnost je v okamžiku přiznání dovozu zboží nulová, ale problém případně nastane, když dovezené zboží chce dále prodat v tuzemsku. Z tohoto prodeje mu vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, a také se předpokládá, že jej nebude chtít prodat pod cenou, a proto raději nepřizná nic. A to ani dovoz zboží, či následné zdanitelné plnění.

Základ daně by měl být vždy vyšší než celní hodnota, protože celní hodnota je jednou ze součástí výpočtu základu daně spolu s vyměřeným clem, dalšími poplatky, vedlejšími výdaji a případnými spotřebními daněmi.

Tab. 4.1 Porovnání vykázaného dovozu DAP s hodnotou dovozu propuštěného celními orgány plátcům DPH celkem za ČR (v tis. Kč)

Rok	Dovoz zboží		Rozdíl
	Celková hodnota dovozu v JSD	Základ daně v DAP	
2008	661 880 475	476 372 966	185 507 509
2009	525 400 212	376 398 766	149 001 446
2010	622 305 540	511 586 641	110 718 899
Celkem	1 809 586 227	1 364 358 373	445 227 854

Zdroj: Nejvyšší kontrolní úřad (2011), vlastní úprava.

Nejvyšší kontrolní úřad zjistil za období 2008 až 2010, že byl v daňovém přiznání přiznán výrazně nižší základ daně oproti celkové hodnotě dovozu v JSD, a to o 445 227 854 tis. Kč. Kontrolou bylo zjištěno, že rozdíly byly způsobeny: nevykázáním dovozu v daňovém přiznání, vykázaním dovozu v nesprávném zdaňovacím období, provedením oprav JSD a nesprávným stanovením nižšího základu DPH.¹⁰

Autor považuje za jedno z možných řešení dané problematiky spojení platby nebo zajištění DPH a cla při dovozu zboží a jeho následnou úhradu celnímu orgánu.

¹⁰ Informace z kontrolní akce č 11/07

Tím by se zajistilo, že vždy bude DPH vybráno a zároveň by se snížila doba mezi uskutečněným dovozem a okamžikem, kdy je plátce daně povinen přiznat a zaplatit daň z dovozu zboží v daňovém přiznání. Z čehož vyplývá sloučení správcovství daně v případě dovozu zboží.

Nejvyšší kontrolní úřad vyčíslil zvýšení příjmů státního rozpočtu ČR o více než 10 mld. Kč, pokud by došlo k zajištění DPH.¹¹

¹¹ Informace z kontrolní akce č 11/07

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo aplikovat DPH a celní předpisy na dovoz a vývoz zboží. Pro dosažení výše zmíněného cíle, bylo nutné vysvětlit klíčové pojmy a principy, jak z hlediska daňového tak celního.

Jedním z cílů diplomové práce bylo uvést případové studie, na nichž by byl demonstrován proces vývozu a dovozu v praxi. V diplomové práci se vyskytují tři, a to, příklad dovozu zboží plátcí daně, dovoz zboží neplátcí daně, a také vývoz zboží. Studie byly podrobeny detailnímu rozboru, jenž vedl k pochopení procesu jako celku. S přihlédnutím k faktu, že je daná problematika poměrně komplikovaná, bylo nutno vytvořit pro vybrané případové studie, za účelem znázornění a přehlednosti jednotlivých procesů, schémata. Výše zmíněné studie by mohly sloužit jako návod pro začínajícího celního deklaranta, díky němuž by došlo ke korektnímu proclení a k odvedení daně při dovozu nebo vývozu zboží.

Dalším ze záměrů diplomové práce bylo objasnit charakteristiku problematiky DPH a celních předpisů. Pojmy, nutné k objasnění a pochopení struktur týkajících se problematiky DPH, jako na příklad daňové subjekty, základ daně a další, byly náležitě analyzovány. Z tématiky celních předpisů byly definovány a vysvětleny pojmy jako clo, incoterms, dále celní dluh a způsoby jeho zajištění, a další. Popsány byly celní režimy, do kterých je zboží propouštěno při vstupu na území EU. Autor zároveň prezentoval, zatím předschválený návrh nového celního řádu, který by měl být dodatkovým předpisem k celnímu řádu unie. Ohledně problematiky dovozu a vývozu, byly autorem kromě definic a vysvětlení základních pojmů, rozebrány i speciální způsoby těchto transportů zboží.

Posledním, avšak neméně důležitým záměrem této diplomové práce, bylo zpracování vlastního návrhu autora, týkající se právní úpravy problematiky dovozu a vývozu zboží se zaměřením na omezení celních a daňových úniků. Autor jako nedostatek stávajícího systému shledává rozdělené správcovství daně, jež dle něj dává příležitost k uskutečnění výše zmíněných úniků, a to prostřednictvím nepodaných daňových přiznání. Na základě této hypotézy autor nalézá možné řešení problému v návratu správcovství dovozního DPH zpět pod celní orgán. Tímto aktem by došlo ke zkrácení doby mezi uskutečněním dovozu a okamžikem, kdy je plátcé daně povinen přiznat a zaplatit daň z dovozu zboží a jeho následných navazujících zdanitelných plnění v daňovém přiznání.

Seznam literatury

Odborná literatura

- [1] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 376 s. ISBN 978-80-7273-174-9.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2015 zákon s přehledy*. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 256 s. ISBN 978-80-247-5434-5.
- [3] GALOČÍK, Svatopluk a Oto Paikert. *DPH 2015 - výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.
- [4] GALOČÍK, Svatopluk a Oto Paikert. *DPH 2016 - výklad s příklady*. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 416 s. ISBN 978-80-247-0034-7.
- [5] JAMES, Simon a Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2010. 324 s. ISBN 978-1906201-13-5.
- [6] LEDVINKOVÁ, J., Z. KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2015*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 352 s. ISBN 978-80-7263-950-2.
- [7] PLATTEEUW, Chris a Pedro Pestana DA SILVA. *Quick Reference to European VAT Compliance*. Alphen aan den Rijn: Wolter Kluwer, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
- [8] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.1.2015*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 695 s. ISBN 978-80-7263-938-0.

Článek v odborném časopise

- [9] MATĚJKOVÁ, Martina. *DPH Aktuálně*. Verlag Dashöfer. 2015. č. 16-17/2015. ISSN 1214-7540

Elektronické dokumenty a ostatní

- [10] BARTUŠKOVÁ, Zuzana. *DPH pro začátečníky*. 2014. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky---4-cast/>
- [11] CELNÍ SPRÁVA. *Clo*. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

- [12]EVROPSKÝ PARLAMENT. *Mapa EU*. Dostupné z: http://www.evropsky-parlament.cz/cs/novinky_a_udalosti/tiskove_zpravy/2014_1/brezen_2014/schuman.html
- [13]EUROPE DIRECT. *Společný systém EU daně z přidané hodnoty*. EUROPE DIRECT [15.10.2015] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:l31057#text>
- [14]HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY. 174/15 *Návrh zákona celní řád*. Dostupné z: <http://www.komora.cz/pro-podnikani/legislativa-a-normy/pripominkovani-legislativy/nove-materialy-k-pripominkam/174-15-navrh-zakona-celni-rad-t-14-9-2015.aspx>
- [15]LEGERO INTERNATIONAL GROUP. *Incoterms 2015*. Dostupné z:<http://www.legerogroup.com/tools-extras/incoterms-2015/>
- [16]LOGISTICS PLUS. *Incoterms 2010*. Dostupné z: <http://www.logisticsplus.net/services/customs-compliance/incoterms/>
- [17]NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. NKÚ. Informace z kontrolní akce č 11/07. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-11-07.pdf>

Bakalářská práce

- [18]ČERVENKOVÁ, Darina. *Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty*. Ostrava, 2015. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.

Právní předpisy

- [19]Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 1993, L 253/1, s. 1-514. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:31993R2454&from=EN>
- [20]Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 1992, L 302/1, s. 1-50. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992R2913&from=EN>

- [21] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.
- [22] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [23] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 5, s. 1-55. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=13/1993&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Seznam zkratk

Celní kodex Společenství	Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992
Celní kodex Unie	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013
Celní deklarace	společnost, provádějící celní deklaraci a je držitelem EORI čísla, oprávnění k elektronické komunikaci s celními orgány a má potřebný software k elektronické komunikaci
CMR	Úmluva o přepravní smlouvě o mezinárodní přepravě zboží po silnici
CÚ	celní úřad
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská Unie
IO	Identifikovaná osoba
JČS	z jiného členského státu
JSD	jednotný správní doklad
OPD	Osoba povinná k dani
Prováděcí předpis Společenství	Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993
SCS	svobodný celní sklad
SCP	svobodné celní pásмо
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠBTUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22.4.2016



Bc. David Novák

Seznam příloh

Příloha č. 1	Incoterms 2010
Příloha č. 2	Mapa EU
Příloha č. 3	Přiznání dovozu v daňovém přiznání
Příloha č. 4	Přiznání vývozu v daňovém přiznání
Příloha č. 5	JSD
Příloha č. 6	CMR

Seznam tabulek

Tab. 2.1	Státní rozpočet 2015 v kostce
Tab. 2.2	Příklad daňového zatížení benzínu
Tab. 4.1	Porovnání vykázaného dovozu v daňovém přiznání s hodnotou dovozu propuštěného celními orgány plátcům DPH celkově za ČR (v tis. Kč)

Seznam obrázků

Obr. 2.1	Daňové subjekty
Obr. 3.1	Dovoz zboží
Obr. 3.2	Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v JČS
Obr. 3.3	Dovoz zboží neplátcí
Obr. 3.4	Dovoz zboží včetně montáže
Obr. 3.5	Přemístění zboží ze SCS či SCP
Obr. 3.6	Vývoz zboží
Obr. 3.7	Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů
Obr. 3.8	Dodání zboží v ČR pro účely jeho následného vývozu
Obr. 3.9	Umístění zboží do SCS či SCP
Obr. 4.1	Dovoz zboží z celního pohledu
Obr. 4.2	Vývoz zboží z celního pohledu

Seznam vzorců

- | | |
|-------|--|
| (2.1) | Výpočet daně – metoda shora |
| (2.2) | Výpočet koeficientu nutného pro výpočet metody shora |
| (2.3) | Výpočet daně – metoda zdola |
| (4.1) | Vzorec CLO (celní dluh – tranzit) |
| (4.2) | Vzorec DPH členského státu, které vyměří CÚ vstupu |
| (4.3) | Vzorec Celní dluh tranzit |
| (4.4) | Vzorec Celní hodnota – volný oběh |
| (4.5) | Vzorec CLO – volný oběh |
| (4.6) | Vzorec ZD |
| (4.7) | Vzorec dovozní DPH, které vyměří CÚ místa určení |